UNIVERSITATEA CREŞTINĂ „DIMITRIE CANTEMIR" BUCUREŞTI
FACULTATEA DE DREPT CLUJ-NAPOCA

RADU DANCIU
MARIUS DEAC
ROSANA BUZGĂU

ELEMENTE DE CONTABILITATE

MANUAL DE STUDIU INDIVIDUAL PENTRU ÎNVĂŢĂMÂNTUL CU FRECVENŢĂ REDUSĂ

CLUJ – NAPOCA
2011

CUPRINS

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 5

BILANŢUL – MODEL DE PREZENTARE AL SITUAŢIEI PATRIMONIULUI. CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERI – MODEL DE PREZENTARE A VENITURILOR, CHELTUIELILOR ŞI REZULTATELOR

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 6

CONTUL - PROCEDEU SPECIFIC METODEI CONTABILITĂŢII - PARTEA I

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 7
PLANUL DE CONTURI GENERAL AL AGENŢILOR ECONOMICI

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 8
DUBLA ÎNREGISTRARE A OPERAŢIUNILOR ECONOMICE ŞI CORESPONDENŢA CONTURILOR

BALANŢA DE VERIFICARE A CONTURILOR

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 14
REGISTRE ŞI DOCUMENTE DE EVIDENŢĂ CONTABILĂ

INTRODUCERE

Este destul de dificil să cutezi a pătrunde tainele unei ştiinţe ale cărei principii fundamentale dăinuie de peste 500 de ani. Dar este mai dificil să îţi doreşti să fii util în redarea unei imagini fidele asupra rolului şi locului contabilităţii în viaţa micro şi macroeconomică.

Ştim cu toţii că atunci când demarăm o afacere primul lucru după constituirea organizaţiei este găsirea unui profesionist contabil căruia să-i încredinţăm o zonă dificilă a afacerii: zona consemnării cu ajutorul procedeelor contabile a evenimentelor şi tranzacţiilor şi la final stabilirea rezultatelor. Atunci când cunoaştem anumite elemente şi mecanisme contabile putând să citim şi să înţelegem singuri un bilanţ, un cont de profit şi pierderi sau o balanţă de verificare a conturilor, parcă simţim că afacerea este sub control şi mai mult putem să vedem aspectele negative şi pozitive din viaţa organizaţiei pe care o administrăm sau la care suntem acţionari sau asociaţi fără a avea nevoie de un „translator".

Prin modul de organizare întregul curs încearcă să creeze o imagine asupra rolului şi locului contabilităţii, obiectului de studiu, principiilor contabile, tehnicii de prelucrare a datelor financiar-contabile, procedeelor utilizate pentru realizarea obiectului său, precum şi asupra modelelor generale de contabilizare a operaţiunilor economice.

Obiectivele cursului

Lucrarea de faţă, structurată pe 14 unități de învățare, îşi propune să parcurgă noţiuni contabile de bază, care să ajute în iniţierea studenţilor în mecanismele contabilităţii.

Obiectivul general al acestui curs îl constituie dobândirea cunoştinţelor necesare pentru înţelegerea raţionamentului contabil şi a instrumentelor utilizate de acesta: contul, articolul contabil, balanţa de verificare şi bilanţul contabil.

De asemenea se urmăreşte şi însuşirea tipului şi formatului principalelor documente justificative, a registrelor contabile şi a altor documente de evidenţă contabilă utilizate de către o unitate patrimonială.

Competenţe conferite

După parcurgerea acestui curs, studentul va dobândi următoarele competențe generale și specifice:

1) . Competenţe generale:
   a) aplicarea tehnicilor şi procedurilor de înregistrare operativă şi contabilă din patrimoniul întreprinderii,
   b) înţelegerea raţionamentului contabil
   c) utilizarea elementelor planului de conturi,
   d) elaborarea documentelor justificative şi a registrelor contabile
   e) utilizarea principalelor instrumente specifice contabilității: contul, articolul contabil, balanţa de verificare şi bilanţul.
2) Competenţe specifice:
   a) Cognitive
      - definirea și aplicarea principiilor contabilităţii,
      - definirea și identificarea obiectului contabilităţii,
   b) Tehnice/profesionale
      - înregistrarea operaţiilor economico-financiare privind activele imobilizate, a celor privind stocurile, creanţele, investiţiile financiare pe termen scurt, disponibilităţile băneşti şi alte active de trezorerie, a capitalurilor proprii şi a provizioanelor, datoriile precum şi a veniturilor şi cheltuielilor exerciţiului financiar.
   c) Atitudinal-valorice
      - acurateţă în gândire
      - spirit de ordine şi disciplină

Resurse şi mijloace de lucru

Cursul dispune de manual scris, supus studiului individual al studenţilor, precum şi de un caiet de aplicații necesare întregirii cunoştinţelor practice şi

teoretice în domeniul studiat. În timpul convocărilor, în prezentarea cursului sunt folosite echipamente audio-vizuale, metode interactive şi participative de antrenare a studenţilor pentru conceptualizarea şi vizualizarea practică a noţiunilor predate.

Structura cursului

Cursul este compus din 14 unităţi de învăţare:

Unitatea de învăţare 1	***Ştiinţa contabilă – evoluţie şi aplicabilitate***
Unitatea de învăţare 2	***Obiectul şi metoda contabilităţii***
Unitatea de învăţare 3	***Structuri de bază ale activelor patrimoniale şi ale elementelor rectificative ale acestora***
Unitatea de învăţare 4	***Structuri de bază ale pasivelor patrimoniale şi ale elementelor rectificative ale acestora***
Unitatea de învăţare 5	***Bilanţul – model de prezentare al situaţiei patrimoniului. Structura veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor şi prezentarea lor în contul de profit şi pierdere***
Unitatea de învăţare 6	***Contul - procedeu specific metodei contabilităţii***
Unitatea de învăţare 7	***Planul de conturi general al agenţilor economici***
Unitatea de învăţare 8	***Dubla înregistrare a operaţiunilor economice şi corespondenţa conturilor***
Unitatea de învăţare 9	***Operaţiuni economice privind consituirea agenţilor economici. Operaţiuni privind achiziţiile de bunuri și servicii***
Unitatea de învăţare 10	***Operaţiuni economice privind consumurile interne și producţia proprie***
Unitatea de învăţare 11	***Operaţiuni economice privind vânzările, încasările și plăţile și alte active de trezorerie***
Unitatea de învăţare 12	***Operaţiuni periodice și de închidere a exerciţiului financiar***
Unitatea de învăţare 13	***Balanţa de verificare a conturilor***
Unitatea de învăţare 14	***Registre şi documente de evidenţă contabilă***

Bibliografie obligatorie:

[1] Danciu R., Deac M. , Buzgău R., Bazele contabilităţii-suport de curs, UCDC, Facultatea de Ştiinţe Economice, Cluj-Napoca, 2011;

[2] Danciu R., Deac M., Buzgău, R. – Bazele contabilităţii – Caiet de lucrări practice, UCDC, Facultatea de Ştiinţe Economice, Cluj-Napoca, 2011;

[3] Matiş Dumitru, Bazele contabilităţii: fundamente și premise pentru un raţionament profesional autentic, Editura Casa Cărţii de Ştiinţă, Cluj-Napoca, 2010

[4] Henry R. Anderson, James C. Caldwell, Belverd E. Needles, Jr, Principiile de baza ale contabilitatii, Editura ARC, Chişinău, 2001

[5] ***, Ordinul Ministrului Finanţelor Publice nr. 3.055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766 bis din 10.11.2009

Metoda de evaluare:

Examenul final se susţine sub formă scrisă, pe bază de grile și subiecte în extenso, ţinându-se cont de participarea la activităţile tutoriale şi de activitatea de pregătire individuală a studentului.

UNITATEA DE INVATARE 1
ŞTIINŢA CONTABILĂ–EVOLUŢIE ŞI APLICABILITATE

1.1. Introducere



Această unitate de învățare are ca scop prezentarea următoarelor noțiuni: contabilitate; contabilitate în partidă dublă; entitate patrimonială, agent economic; sistem informaţional economic; contabilitate financiară; contabilitate de gestiune; contabilitate de trezorerie (de casă); contabilitate de angajamente.

Durata medie de parcurgere a unităţii de învăţare este de 2 ore.

1.2. Obiectivele şi competenţele unităţii de învăţare



- clarificarea noţiunii „contabilitate" atât din punct de vedere etimologic, cât şi în ceea ce priveşte natura şi caracterul contabilităţii;
- cunoaşterea principalelor etape de dezvoltare a contabilităţii;
- delimitarea principalelor entităţi patrimoniale care organizează şi conduc contabilitate;
- stabilirea locului şi rolului contabilităţii în sistemul informaţional economic;
- caracterizarea generală a sistemului contabil al unei entităţi patrimoniale.

1.3. Conţinutul unităţii de învăţare

1.3.1. Ce este contabilitatea?

Când a apărut contabilitatea?

La baza definirii conţinutului şi coordonatelor de studiu ale unei ştiinţe stau literatura de specialitate şi sfera de aplicabilitate a acesteia. Despre contabilitate a început să se scrie destul de târziu, la finele secolului al XV-lea, deşi aceasta exista şi se aplica cu multe mii de ani în urmă. Se vorbeşte de apariţia contabilităţii odată cu apariţia cifrelor şi a operaţiunilor aritmetice de bază: adunarea, scăderea, înmulţirea şi împărţirea.

Etimologia noţiunii „contabilitate"

La originea cuvântului contabilitate stau cuvântul latinesc *computare*(a calcula) şi cuvântul francez *compter* (a socoti). Aceste două cuvinte sugerează începuturile contabilităţii prin a socoti sau a calcula valoarea şi efectul schimburilor sau producţiei, din dorinţa de a cunoaşte şi a comensura valoarea bunurilor deţinute, a câştigurilor realizate, şi nu în ultimul rând, a datoriilor create în procesul de schimb.

Ce este contabilitatea?

În procesul de afirmare şi dezvoltare a contabilităţii, pe diferitele trepte de dezvoltare a societăţii umane, s-au purtat ample discuţii, s-au formulat teorii convergente sau divergente în ce priveşte natura şi caracterul contabilităţii, unii specialişti considerând-o *o tehnică de gestiune*, alţii *o ştiinţă*, *o artă* sau *un fenomen social*.

Legea contabilităţii din România[1], defineşte contabilitatea ca „activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor

[1] A se vedea *Legea contabilităţii* nr. 82/24.12.1991, republicată în Monitorul Oficial al României Partea I, nr. 454 din 18/06/2008, cu modificările şi completările ulterioare

obţinute din activitatea persoanelor, juridice….”

Contabilitatea ca ştiinţă

Ca ştiinţă, contabilitatea s-a remarcat prin faptul că deţine mai multe teorii referitoare la obiectul şi metoda de studiu şi desfăşoară o activitate de cercetare proprie orientată spre direcţii ca:

1. *Cercetarea contabilă fundamentală* care are ca obiect studiul contabilităţii ca fenomen istoric, social şi organizaţional. Acest tip de cercetare îşi aduce contribuţia la definirea conceptelor, metodelor şi funcţiilor contabilităţii, la stabilirea utilizatorilor şi a nevoii acestora de informaţii, precum şi la estimarea consecinţelor economice şi sociale ale aplicării unor noi norme contabile.

2. *Cercetarea contabilă aplicativă* care are ca obiectiv perfecţionarea procedeelor şi instrumentelor cu care operează contabilitatea practică în domeniile întreprinderii în care se înregistrează o cunoaştere relativ redusă, cum ar fi : contabilitatea adaptată la inflaţie, contabilitatea resurselor umane, contabilitatea ecologică, contabilitatea socială, prelucrarea informaţiei financiar-contabile în condiţiile apariţiei sistemelor moderne de calcul etc..

3. *Cercetarea contabilă normativă* este o aplicare a rezultatelor cercetării fundamentale şi aplicative şi are rolul de a efectua studii şi analize pe baza cărora organismele de normalizare emit norme şi reglementări contabile. Acest tip de cercetare asigură baza elaborării reglementărilor contabile, nu numai funcţie de teorii, ci şi de restricţiile social-politice şi instituţionale ale fiecărei ţări.[2]

Contabilitatea ca ştiinţă socială de gestiune

Literatura de specialitate atribuie contabilităţii calitatea de ***ştiinţă socială de gestiune*** (alături de management, finanţe, marketing, etc.) deoarece are rolul de a consemna activităţi şi fapte social-economice legate de gestiunea averii şi a afacerilor, furnizează informaţii unei palete largi de utilizatori şi influenţează comportamentul acestora, determinând schimbări sociale şi

[2] Bernard Colasse, *Contabilitate generală*, ediţia a 4-a, Editura Moldova, Iaşi, 1995, traducere realizată de Neculai Tabără, pag. 43-45.

economice.

Contabilitatea ca tehnică de gestiune

Ca tehnică de gestiune contabilitatea se rezumă la culegerea, prelucrarea, sistematizarea şi stocarea datelor care privesc fluxurile materiale şi financiare ale întreprinderii, fiind partea aplicată a teoriei contabile. Contabilitatea ca tehnică de gestiune are rolul de a observa, consemna, prelucra şi controla operaţiunile care afectează poziţia şi performanţele financiare ale întreprinderii.

Contabilitatea ca artă

Ca artă contabilitatea se distinge prin reprezentarea cu ajutorul cifrelor a unei realităţi economice concrete. Modelarea patrimoniului şi rezultatelor întreprinderii, urmărirea activităţii şi averii cu raportare permanentă la realităţile economice interne depind de deprinderile profesionistului contabil, căruia i s-a încredinţat o astfel de sarcină. Nu oricine deţine calităţi native în a gestiona valori materiale şi băneşti, şi fluxuri economice şi financiare simple sau complexe. Din acest motiv, organizarea şi conducerea contabilităţii întreprinderii face parte din arta de a gestiona o afacere, care are ca obiectiv utilizarea raţională şi eficientă a tuturor factorilor economici şi sociali implicaţi, pentru realizarea sporurilor de valoare sau profiturilor.

Contabilitatea ca fenomen social

Ca fenomen social, contabilitatea se impune, atât prin normele contabile cu caracter obligatoriu pentru gestiunea întreprinderilor, cât şi prin nevoia de a înţelege datele publicate prin intermediul situaţiilor financiare anuale, care sunt produsul final al contabilităţii.

Orice întreprinzător are obligaţia de a organiza şi conduce contabilitate şi de a întocmi şi publica anual datele referitoare la starea patrimoniului şi la evoluţia rezultatelor. Lipsa de încredere în informaţiile contabile furnizate de întreprindere a condus la apariţia unei categorii de specialişti independenţi (auditori financiari şi experţi contabili) care au rolul de controla informaţiile contabile şi de a-şi exprima o opinie independentă asupra acestora. Orice persoană care doreşte să intre în viaţa social-economică este nevoită să înveţe anumite noţiuni de contabilitate, în special în ce priveşte clasificaţia patrimoniului, veniturilor sau cheltuielilor.

Cunoaşterea anumitor categorii economice (cifra de afaceri, profitul/pierderea, imobilizări, creanţe, stocuri, acreditive, etc.) utilizate de contabilitate şi a modului de determinare a acestora ţin de educaţia economică şi socială a omului modern.

1.3.2. Scurt istoric al contabilităţii

"Contabilitatea este cea mai veche din toate ştiinţele de gestiune... Contabilitatea este ea însăşi istorie: cărţile contabile au vocaţia de a păstra urma unui anumit număr de evenimente cu consecinţe economice..."[3]

Chiar dacă contabilitatea s-a manifestat ca ştiinţă relativ târziu, ca practică socială a existat de milenii. În afirmarea şi dezvoltarea contabilităţii s-au parcurs mai multe momente importante, care pot fi periodizate astfel :

Prima etapă în dezvoltarea contabilităţii

În prima etapă, care se întinde cu peste 5.000 î.e.n. până la începutul secolului al XIII-lea e.n.:

- dovezile descoperite de arheologi arată că ţinerea registrelor şi implicit a conturilor este tot atât de veche ca şi aceea a primelor activităţii productive şi începuturile schimbului;
- cu peste douăzeci de mii de ani în urmă au fost descoperite forme rudimentare de consemnare a datelor prin intermediul crestăturilor pe oase de animale, pe pereţii grotelor, pe tăbliţe de argilă, pe tăbliţe cerate şi de marmură, cu ajutorul sforilor înnodate, pe papirus etc.;
- documentele cu valoare contabilă descoperite în această perioadă sunt:
  - **Codul regelui Hammurabi,** al şaselea rege al primei dinastii a Babilonului (2002-1960 î.e.n.); din datele codului reiese că în acea peri-oadă se impunea ţinerea legală a conturilor, iar inventarierea se consemna pe tăbliţe de lut care erau uscate şi păstrate ca documente justificative;

[3] Bernard Colasse, *Cele trei vârste ale contabilităţii*, articol publicat în Revista franceză de contabilitate, Septembrie-Octombrie 1988

- **Papirusul lui Zenon,** pe baza căruia, în urma decodificării, s-a constatat că în acea epocă se utilizau balanţe lunare şi o situaţie a contului de casă, făcându-se distincţie între fluxurile de produse si fluxurile monetare;
- **Registrele romane** amintite în precizările lui Cicero (106-43 î.e.n.): **Adversia** (registru privind intrările si ieşirile de bunuri); **Codex accepti et expensi** (registrul privind veniturile şi cheltuielile);; **Liber patrimonium** (registrul cu ajutorul căruia se ţinea evidenţa averii personale); **Calendarium** (registru cu ajutorul căruia se ţinea evidenţa a averii publice);însemnările în registre erau efectuate de oameni pregătiţi în acest scop, numiţi **scribi** la egipteni, **logografi** la greci, **dispensatori** şi **celari** la romani.

Etapa a II-a în dezvoltarea contabilităţii

În etapa a II-a care se întinde de la *începutul secolului al XIII-lea până la sfârşitul secolului al XV-lea:*

- se trece de la simplele însemnări în diverse registre la contabilitatea memorială;
- bancherii din Florenţa, încă din anul 1211, utilizau *contabilitatea memorială* şi termenii de „dare“ şi de „avere“, deveniţi mai târziu „debit“ şi „credit“; această formă de contabilitate avea la bază înregistrarea cronologică a operaţiilor economice într-un registru numit “**Memorial**” sau “**Straţă**”; în aceeaşi perioadă în Germania s-a utilizat o contabilitate asemănătoare celei memoriale denumită contabilitate factorială;
- datorită nevoii de a înregistra separat valorile, datoriile, creanţele, stocurile, apare *contabilitatea în partidă simplă*, care utilizează partizile(fişele conturilor) şi înregistrarea în acestea;
- contabilitatea în partidă simplă utilizează un registru în care se ţineau partizile denumit „**Maestrul”**;
- separarea în timp a operaţiunilor de schimb de operaţiunile de încasări şi plăţi a condus la perfecţionarea metodelor şi instrumentelor contabilităţii şi la apariţia contabilităţii în partidă dublă.

Etapa a III-a în dezvoltarea contabilităţii

În etapa a III-a (de la *sfârşitul secolului al XV-lea până la sfârşitul secolului al XVIII-lea*) au avut loc

următoarele evenimente remarcabile în evoluţia contabilităţii:

- în anul 1494, Luca Paciolo, matematician renumit şi prieten al lui Leonardo da Vinci, a publicat la Veneţia-Italia, enciclopedia matematică ***Summa di arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita.***[4] în secţiunea X, capitolul XI al acestei lucrări, intitulat „***Tractatus de computis et scripturis***“ (Tratat despre conturi şi înregistrări) Paciolo prezintă principiile fundamentale ale contabilităţii în partidă dublă; Paciolo prin lucrarea elaborată a preluat şi descris metodele ţinerii registrelor şi a socotelilor de la negustorii veneţieni;

Etapa a III-a
în dezvoltarea contabilităţii

- problemele abordate în tratatul de contabilitate al lui Luca Paciolo au stat la baza lucrărilor de contabilitate ale autorilor din diferite ţări ale Europei, dintre care se pot aminti:
  - în Italia: **Tagliente(1516)**, **Cardano (1539), Domenico Manzoni (1549), Sebastian Gamerofelder (1570), Angelo Pietra(1586)**;
  - în Franţa: **Pierre de Savonne (1567), Claude Irson (1678), Jacques Savary (1673), Mathieu de La Porte(1685), Bertrand François-Barrême (1682), Edmond Degrange (1795), R.P. Coffy (1833);**
  - în Anglia: **Hugh Oldcastle (1543);**
  - în Germania: **Wolfang Schweicker (1549)**;
- în această etapă contabilitatea în partidă dublă se generalizează în Europa, fiind consacrată în literatura economică şi este studiată în învăţământul contabil;
- primele dovezi scrise privind ţinerea contabilităţii, în România, datează din timpul domniei lui Constantin Brânconveanu (1694-1704), şi constau din situaţii de venituri şi cheltuieli, numite “sămile visteriei”.

---

[4] Lucrarea a fost tradusă în limba română, în anul 1981, de către profesorii universitari Dumitru Rusu (economist) şi Ştefan Ciucurescu (filolog) şi publicată la Editura Junimea din Iaşi. Lucrarea se află la biblioteca universitară din Iaşi, purtând calificativul de «carte rară». Capitolul care tratează problemele legate de contabilitate se află, în fotocopie, şi la biblioteca Academiei de Studii Economice din Bucureşti

Etapa a IV-a în dezvoltarea contabilităţii

În etapa a IV-a, care se întinde de la *sfârşitul secolului al XVIII-lea până în secolul XXI:*

pe plan internaţional:

- este perioada în care se înmulţesc societăţile pe acţiuni, iar acţionarii nu se implică în conducerea şi gestionarea acestora; ei pretind administratorilor să prezinte periodic situaţii şi rapoarte cu privire la activitatea desfăşurată şi rezultatele economico-financiare obţinute; astfel, rolul şi funcţiile contabilităţii se amplifică, aceasta devenind un mediator între posesorii capitalului (acţionarii) şi administratorii întreprinderilor;
- contabilitatea se perfecţionează în următoarele direcţii:[5]
  - registrele contabile devin acte juridice putând fi utilizate drept probe în justiţie;
  - contabilitatea, devine un auxiliar al statului în supravegherea şi controlul activităţii economice;
  - se pretinde măsurarea periodică a averii cu ajutorul bilanţului, precum şi a veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor cu ajutorul contului de profit şi pierdere;
  - bilanţul contabil se publică pentru informarea acţionarilor asupra situaţiei patrimoniului şi a rezultatelor obţinute;
  - se constată separarea contabilităţii manageriale (de gestiune) de contabilitatea generală (financiară);
  - se procedează atât la nivel naţional, cât şi internaţional la normalizarea şi standardizarea contabilităţii financiare;
  - se amplifică funcţiile contabilităţii, aceasta devenind un instrument de bază în procesul decizional, de previziune şi de control al gestiunii afacerii;
  - creşterea concurenţei şi a nevoilor de informare ale diverşilor utilizatori au condus la utilizarea pe scară largă a contabilităţii de angajamente în locul contabilităţii de trezorerie;
  - dezvoltarea economică a unor state a determinat şi progresul teoriei şi practicii contabile favorizându-se astfel apariţia sistemelor de

---

[5] Ioan Oprean şi colectiv, *Bazele contabilităţii agenţilor economici din România*, Ediţia a IV-a, Editura Intelcredo, Deva, 2001, pag. 8

contabilitate specifice fiecărei ţări: contabilitatea franceză, contabilitatea germană, contabilitatea anglo-saxonă, contabilitatea nord-americană, contabilitatea japoneză etc.;

- rolul şi importanţa contabilităţii şi a profesiei contabile sunt recunoscute pe plan internaţional prin înfiinţarea în anul 1973 a ***Comitetului pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate (International Accounting Standards Committee - IASC)*** , iar în anul 1977 a ***Federaţiei Internaţionale a Experţilor Contabili (International Federation of Accountans – IFAC)***;

În România:

- prin „Regulamentul organic” (1829) a devenit obligatorie ţinerea contabilităţii publice, iar Codul comercial din Muntenia (1840), prevedea obligativitatea realizării „socotelilor” de către marii negustori, după „Scrittura Doppia” (denumirea italiană a contabilităţii în partidă dublă);
- apare în anul 1837, la Braşov, prima lucrare care tratează elementele şi principiile contabilităţii în partidă dublă „***Pravila Komerţială sau Allgemeine Handlung und Wechsel Ordnung***”**,** avându-l ca autor pe Emanoil Ion Nechifor;
- apare, în anul 1873, la Iaşi, primul curs de contabilitate , intitulat “***Curs de contabilitate în partidă dublă***”, sub semnătura profesorului ***Theodor Ştefănescu***;

- în anul 1901, la Iaşi, apare lucrarea profesorului Constantin Petrescu intitulată “***Contabilitate si administraţie***”; câţiva ani mai târziu, la Braşov, apare lucrarea “***Ştiinţa conturilor sau contabilitatea în partidă duplă***” a profesorului I.C. Panţu, iar la Sibiu lucrarea „***Studii de contabilitate***” a profesorului Ion I. Lăpedatu;
- Legea instrucţiunii (învăţământului) din anul 1901 prevede studierea contabilităţii în toate şcolile;
- se deschid două lăcaşuri de învăţământ promotoare ale teoriei şi practicii contabile: în anul 1913 la Bucureşti, Academia de Înalte Studii Comerciale şi Industriale, iar în anul 1920 la Cluj a unei instituţii asemănătoare având aceeaşi titulatură; cele două şcoli superioare economice au adus un aport deosebit la dezvoltarea ştiinţei contabile prin lucrările

publicate de profesorii: Spiridon Iacobescu, Ştefan Dumitrescu, Al. Sorescu, C.G. Demetrescu, V.M. Ioachim, Dumitru Voina, Ion Evian etc.;

- după anul 1945, învăţământul contabil se dezvoltă prin înfiinţarea instituţiilor de învăţământ superior economic de la Iaşi, Craiova şi Timişoara, cadrele didactice şi cercetătorii de la catedrele de contabilitate afirmându-se prin lucrări de certă valoare ştiinţifică referitoare la fundamentele contabilităţii;
- în perioada socialistă, s-a utilizat un sistem contabil monist, bazat pe contabilitatea de trezorerie; contabilitatea din această perioadă era normată excesiv prin legi, decrete si hotărâri, planul de conturi dezvoltat pe ramuri de activitate impunând corespondenţa conturilor şi regulile de contabilizare;
- după anul 1990, reforma economică a impus şi reforma sistemului de contabilitate; primul pas făcut în acest sens, a fost adoptarea ***Legii contabilităţii nr. 82/1991*** care a pus bazele introducerii unui nou sistem de contabilitate specific economiei de piaţă, capabil să acopere multitudinea de operaţiuni economice generate de acest sistem economic; astfel, începând cu anul ***1994***, s-a aplicat un ***nou sistem contabil pentru agenţii economici***, iar începând cu anul ***1998*** s-a introdus ***noul sistem contabil pentru societăţile bancare***; din anul ***1999***, s-a introdus un ***nou sistem contabil pentru societăţile fără scop lucrativ;*** toate aceste sisteme noi sunt sisteme contabile dualiste, fiindu-le specifică contabilitatea de angajamente;

- un alt moment important în reforma contabilităţii îl constituie înfiinţarea în anul ***1994***, a ***Corpului Experţilor Contabili şi a Contabililor Autorizaţi din România***; anul 1999, aduce noi progrese în evoluţia contabilităţii prin demararea programului de dezvoltare a sistemului contabil şi de audit din România, iar anii următori, prin aprobarea Regulamentului de organizare şi funcţionare a Camerei Auditorilor din România şi a reglementărilor contabile armonizate cu directivele europene şi cu standardele internaţionale de contabilitate.

1.3.3. Entitatea patrimonială – subiect de studiu al contabilităţii

Ce reprezintă entitatea patrimonială?

Contabilitatea, prin câmpul său de acţiune, are în vedere gestiunea ***entităţilor patrimoniale***, ca sisteme economice autonome care posedă un patrimoniu propriu.

Cine are obligaţia organizării şi conducerii contabilităţii?

Potrivit prevederilor ***Legii contabilităţii***, obligaţia organizării şi conducerii contabilităţii proprii revine societăţilor comerciale, societăţilor /companiilor naţionale, regiilor autonome, institutelor naţionale de cercetare-dezvoltare, societăţilor cooperatiste, Băncii Naţionale a României, societăţilor bancare, instituţiilor publice, asociaţiilor şi celorlalte persoane juridice cu şi fără scop lucrativ, precum şi persoanelor fizice autorizate să desfăşoare activităţi independente.[6]

Unităţile patrimoniale au obligaţia să asigure:

- întocmirea documentelor justificative pentru operaţiile care afectează patrimoniul unităţii conform normelor legale;
- organizarea şi conducerea corectă şi la zi a contabilităţii;
- înregistrarea în contabilitate a tuturor operaţiunilor patrimoniale;
- inventarierea generală a patrimoniului unităţii şi valorificarea rezultatelor acesteia;
- întocmirea şi publicarea situaţiilor financiare anuale;
- controlul asupra operaţiunilor patrimoniale efectuate;
- furnizarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la situaţia patrimoniului şi rezultatelor obţinute de unitate.

Unităţile patrimoniale care organizează şi conduc contabilitate se împart în:

- ***agenţi economici***
- ***societăţi bancare***
- ***instituţii publice***

---

[6] A se vedea *Legea contabilităţii* nr. 82/24.12.1991, republicată în Monitorul oficial nr. 454, Partea I, din 18 iunie 2008, art. 1

Clasificarea unităţilor patrimoniale după specificul activităţii desfăşurate

- ***persoane juridice fără scop lucrativ***
- ***persoane fizice autorizate***.

Această divizare s-a realizat funcţie de specificul activităţii economice desfăşurate, care determină organizarea şi conducerea contabilităţii.

Sistemul agenţilor economici

Sistemul agenţilor economici cuprinde unităţile patrimoniale care desfăşoară activităţi economice de producţie, comerţ, construcţii, prestări servicii, etc., fiind organizate în societăţi comerciale, regii autonome, societăţi naţionale şi societăţi cooperatiste.

Din punct de vedere al modului de prezentare a situaţiilor financiare anuale, agenţii economici se clasifică astfel[7]:

- ***persoane juridice care la data bilaţului depăşesc limitele a două din următoarele 3 criterii***:
  - total active: 3.650.000 euro;
  - cifra de afaceri netă: 7.300.000 euro;
  - număr mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 50;

  întocmesc situaţii financiare anuale care cuprind:
  - bilanţ;
  - cont de profit şi pierdere;
  - situaţia modificărilor capitalului propriu;
  - situaţia fluxurilor de trezorerie;
  - note explicative la situaţiile financiare anuale;
- ***persoane juridice care la data bilanţului nu depăşesc limitele a două dintre criteriile de mărime menţionate anterior***, întocmesc situaţii financiare anuale simplificate care cuprind:
  - bilanţ prescurtat;

[7] *Ordinul Ministrului Finanţelor Publice nr. 3.055/ 2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766 bis din 10.11.2009

- cont de profit şi pierdere;
- note explicative la situaţiile financiare anuale simplificate
- opțional, se pot întocmi și situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de numerar

- ***persoanele juridice care în exercițiul financiar precedent au înregistrat cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro și totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro*** pot opta pentru sistemul simplificat de contabilitate și întocmesc situaţii financiare anuale simplificate care cuprind:
  - bilanț simplificat și
  - cont de profit și pierdere simplificat[8].

Contabilitatea agenţilor economici se organizează şi conduce după un plan contabil general şi normele de aplicare a acestuia elaborate de Ministerul Finanţelor.

Sistemul societăţilor bancare

În cadrul sistemului financiar-bancar din România se disting două categorii de persoane juridice: Banca Naţională a României şi societăţile bancare.

Banca Naţională a României(BNR) este banca centrală a statului român care are rolul de bancă de emisiune şi de monitorizare a activităţii financiar-bancare din România.

Societăţile bancare sunt persoane juridice constituite sub forma societăţilor pe acţiuni care au drept scop atragerea de depozite, acordarea şi contractarea de credite în nume propriu, operaţiuni de factoring, scontarea şi forfetarea efectelor de comerţ, efectuarea operaţiunilor de încasări şi plăţi în nume propriu şi în numele clienţilor, operaţiuni de leasing financiar, intermedieri în plasamentul de valori mobiliare, etc.

În domeniul financiar-bancar se întâlnesc două sisteme contabile diferite, unul pentru Banca Naţională a României, iar celălalt pentru

[8] *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.239/2011 pentru aprobarea Sistemului simplificat de contabilitate*, publicat în Monitorul Oficial al României Partea I, nr.522bis din 22 iulie 2011

societăţile bancare. Contabilitatea acestor instituţii este organizată şi condusă după planul de conturi al BNR, în cazul acestei instituţii, respectiv după planul de conturi pentru societăţile bancare şi normele de aplicare a acestora elaborate de Banca Naţională a României şi aprobate de Ministerul Finanţelor.

Sistemul unităţilor bugetare

În această categorie se cuprind instituţiile de stat create pentru realizarea unor activităţi social-culturale. Ele nu îndeplinesc o activitate economică direct productivă, ci utilizează în principal resurse bugetare, şi se pot grupa în:

- organe ale puterii şi administraţiei de stat: Preşedinţia, Parlamentul, Guvernul, organele de justiţie, prefecturile, primăriile, consiliile judeţene şi locale;
- unităţi subordonate Guvernului sau autorităţilor locale din a căror structuri se pot exemplifica:
  - unităţile subordonate Ministerului Educaţiei Naţionale: unităţi de învăţământ preşcolar, şcolile generale, liceele, şcolile profesionale şi universităţile;
  - unităţile subordonate Ministerului Sănătăţii: dispensare, spitale, sanatorii, policlinici etc.;
  - unităţile subordonate Ministerului Finanţelor: direcţii judeţene ale finanţelor publice, garda financiară, administraţiile financiare şi percepţiile locale;
  - unităţile subordonate Ministerului Culturii: teatre, opere, muzee, case de cultură etc..

Caracteristica esenţială a instituţiilor bugetare o constituie faptul că activitatea lor nu generează venituri care să le asigure în întregime autofinanţarea, ele fiind finanţate din bugetele publice şi din venituri proprii sau extrabugetare, ceea ce a determinat organizarea contabilităţii după un plan de conturi propriu şi normele de aplicare a acestuia.

Sistemul unităţilor fără scop lucrativ

Unităţile fără scop lucrativ sunt persoanele juridice constituite pe principiul asocierii sau participării libere şi desfăşoară activităţi politice, social-culturale, religioase, precum şi anumite activităţi economice.

Din categoria persoanelor juridice fără scop lucrativ fac parte asociaţiile, fundaţiile, organizaţiile sindicale, cultele religioase, partidele politice, organizaţiile nonguvernamentale şi alte instituţii similare.

Specificul acestei categorii de persoane juridice îl constituie faptul că îşi acoperă cheltuielile de funcţionare din contribuţia membrilor acestora, precum şi din unele venituri proprii obţinute din activităţi economice. Contabilitatea unităţilor fără scop lucrativ este organizată şi condusă după un plan de conturi pentru persoanele juridice fără scop lucrativ şi normele de aplicare a acestuia elaborate de Ministerul Finanţelor.

Persoanele fizice autorizate

Persoanele fizice autorizate sunt persoanele fizice care desfăşoară activităţi independente pe bază de autorizaţie emisă de autorităţile competente, şi anume: notari publici, avocaţi, experţi contabili, contabili autorizaţi, medici cu cabinete individuale, taximetrişti, etc. Contabilitatea persoanelor fizice autorizate este organizată şi condusă în partidă simplă conform Normelor metodologice emise de Ministerul Finanţelor.

1.3.4. Sistemul informaţional economic şi contabilitatea

Ce reprezintă sistemul informaţional economic?

Sistemul informaţional economic reprezintă un ansamblul organizat de informaţii, mijloace tehnice, metode, procedee, tehnici de prelucrare a datelor, fluxuri informaţionale utilizate pentru realizarea procesului de management al activităţii economice specifice entităţii patrimoniale.

Elementele componente ale unui sistem informaţional

- informaţiile şi fondul de informaţii;
- suporturile materiale ale informaţiilor;
- mijloacele, metodele, tehnicile şi procedeele de culegere şi prelucrare a informaţiilor;
- fluxurile sau circuitele informaţionale.

Informaţia economică

Informaţia economică reprezintă o comunicare care conţine elementele de identificare a unor fenomene sau procese economice, având rolul de a favoriza cunoaşterea unor stări, împrejurări şi condiţii de manifestare ale acestora. Baza informaţiilor economice o constituie *datele economice*. Ansamblul informaţiilor economice formează *fondul de informaţii* al entităţii patrimoniale.

Suporturile materiale ale informaţiilor

Suporturile materiale ale informaţiilor sau *purtătorii de date* au rolul de a consemna, conserva şi stoca informaţiile concretizându-se în documente economice (facturi, chitanţe, registre, fişe centralizatoare, balanţe de verificare, etc.) şi suporţi magnetici (dischete, HDD-uri, CD-uri, DVD-uri, etc.).

Mijloacele, metodele şi tehnicile de culegere şi prelucrare a datelor

Mijloacele tehnice de culegere şi prelucrare a datelor se constituie în "motorul" culegerii informaţiei primare şi a obţinerii informaţiei finale. Dacă în perioada precedentă mijloacele de prelucrare a datelor erau mai puţin performante constând din calculatoare de birou, maşini de facturat-contabilizat, etc., în prezent, ca urmare a avântului informaticii acestea constau din calculatoare personale şi reţele de calculatoare.

Metodele, tehnicile şi procedeele de culegere şi prelucrare a datelor reprezintă partea logică a sistemului orientată spre culegerea datelor iniţiale necesare pentru obţinerea informaţiilor şi a indicatorilor economico-financiari finali. Formele pe care le îmbracă metodele, tehnicile şi procedeele de prelucrare a datelor sunt:

a. *prelucrarea paralelă* în cadrul căreia fiecare sursă informaţională gestionează fluxuri informaţionale distincte;

b. *prelucrarea succesivă* în cadrul căreia fiecare sursă de date se transformă în sursă de date pentru o nouă prelucrare;

c. *prelucrarea integrată* care presupune culegerea datelor primare o singura dată şi obţinerea pe baza acestora a tuturor categoriilor de informaţii finale necesare. Prelucrarea integrată a datelor se poate realiza numai în cadrul sistemelor informaţionale informatizate, denumite sisteme

informatice. Sistemele informatice cuprind mijloacele tehnice de prelucrare a datelor (calculatoare sau reţele de calculatoare) care reprezintă partea fizică sau "hardul" sistemului informaţional şi aplicaţiile informatice realizate pe baza limbajelor de programare, care reprezintă partea logică a sistemului informaţional.

Circuitele informaţionale

Circuitele informaţionale desemnează drumul, itinerarul pe care-l parcurg informaţiile între emitent şi prelucrător, între emitent şi utilizator şi implicit returul lor

Evidenţa economică – componentă de bază a sistemului informaţional economic

Evidenţa economică „constituie un sistem unitar de înregistrare, urmărire şi control, documentat, cronologic şi sistematic, în etaloane cantitative şi în etalon valoric, pe baza unor principii bine stabilite, a fenomenelor şi proceselor economice, în scopul cunoaşterii activităţilor desfăşurate".[9]

În cadrul surselor de date din cadrul sistemului informaţional economic, evidenţa economică deţine o pondere de aproximativ 70%, din totalul informaţiilor economice distribuite, astfel:

- 46 - 50 % sunt informaţii furnizate de contabilitate;
- 9 -13 % sunt informaţii furnizate de statistica economico-socială;
- 11 % sunt informaţii furnizate de evidenţa operativă,

în timp ce planificarea economică furnizează date informaţionale de prognoză a căror pondere este de 28 % din totalul informaţiilor economice, iar alte surse cum ar fi, de exemplu, legislaţia economico-financiară, furnizează diferite informaţii cu pondere de 2% din totalul informaţiilor economice.[10]

Contabilitatea constituie fundamentul evidenţei economice şi a sistemului informaţional economic consemnând acele laturi ale activităţii economice care pot fi exprimate valoric sau cantitativ-valoric, prezentând următoarele particularităţi:

[9] Ioan Oprean şi colectiv, op. citată, p. 24
[10] Idem, p. 24

➢ *contabilitatea înregistrează operaţii economice reale exprimate sub formă bănească pe baza documentelor justificative întocmite la locul şi în momentul producerii acestor operaţiuni;*

➢ *contabilitatea are un obiect propriu de studiu pentru care foloseşte o metodă proprie de cercetare.*

Criterii de clasificare a contabilităţii

1. După circuitul informaţional sau concepţia privind organizarea conturilor contabilitatea poate fi organizată într-un singur circuit sau în două circuite. Contabilitatea într-un singur circuit se mai numeşte şi ***contabilitate monistă*** (s-a practicat în România până în anul 1994) conturile reflectând atât relaţiile cu terţii, cât şi gestiunea internă a unităţii economice. Contabilitatea în dublu circuit sau ***contabilitatea dualistă*** cuprinde *contabilitatea financiară* sau *generală* şi *contabilitatea de gestiune*.

Contabilitatea financiară

Contabilitatea financiară are rolul de a consemna operaţiunile patrimoniale şi de a stabili rezultatele financiare, furnizând informaţii publice sistematizate în situaţiile financiare anuale : bilanţ, contul de profit şi pierdere, situaţia fluxurilor de numerar, etc.

Contabilitatea de gestiune

Contabilitatea de gestiune are rolul de a calcula costurile de producţie, de a stabili rentabilitatea activităţii la nivel de produs realizat sau serviciu prestat, de a întocmi bugetele şi de a urmări respectarea acestora, asigurând astfel, furnizarea de informaţii confidenţiale pentru sistemul decizional.

2. După momentul stabilirii veniturilor şi rezultatului se disting:

Contabilitatea de trezorerie (de casă)

Contabilitatea de trezorerie (de casă) potrivit căreia veniturile se constată în momentul încasării acestora, iar cheltuielile se imputã asupra rezultatului exerciţiului în cadrul căruia sunt efectuate;

Contabilitatea de angajamente

Contabilitatea de angajamente potrivit căreia

veniturile se constată în momentul livrării bunurilor sau prestării serviciilor neţinându-se cont de momentul încasării creanţelor.

3. După modul de prelucrare şi gestiune a datelor se disting: c*ontabilitatea manuală* şi c*ontabilitatea informatizată***.**

Prelucrarea datelor în cadrul contabilităţii are în vedere ansamblul de documente, registre, metode şi tehnici utilizate pentru a transforma datele primare din documentele justificative în date şi informaţii finale destinate diverselor categorii de utilizatori: proprietari de capital, manageri, salariaţi, stat, bănci şi instituţii de credit, etc.

Contabilitatea manuală

În cadrul contabilităţii manuale pe baza documentelor justificative care consemnează operaţiunile economice se întocmesc documente centralizatoare ce stau la baza notelor de contabilitate în care se înscriu articolele contabile. Articolele contabile se înscriu în ordinea cronologică a operaţiunilor în Registrul jurnal, de unde se prelucrează în Registrul Cartea mare care constituie baza întocmirii balanţei de verificare . Evidenţa operativă şi analitică se realizează pe baza documentelor justificative. Datorită prelucrării paralele, în cazul evidenţei analitice şi operative, între evidenţa sintetică şi evidenţa analitică pot să apară discordanţe datorate în special omisiunilor de înregistrare a documentelor justificative, dar şi datorate greşelilor de calcul.

În cazul contabilităţii manuale setul de registre, documente şi fişe se stabilesc funcţie de posibilităţile oferite de acest tip de prelucrare. Limitele prelucrării manuale au impus anumite instrumente specifice cum ar fi documentele centralizatoare, fişele de conturi şah, jurnalele pentru creditul conturilor, etc. Cu toate perfecţionările aduse în decursul anilor, acest ansamblu de registre şi documente, precum şi tehnicile de prelucrare nu au reuşit să furnizeze o imagine asupra patrimoniului şi activităţii întreprinderii în timp real. Informaţia clară, completă şi corectă este furnizată la o anumită perioadă de timp de la producerea fenomenelor şi proceselor economice, uneori informarea având doar caracter de constatare, fără influenţe semnificative asupra procesului decizional.

Contabilitatea informatizată

În cadrul contabilităţii informatizate, datele se culeg pe baza documentelor justificative la nivelul informaţional cel mai analitic stabilit pentru furnizarea unei informaţii sintetice complexe şi complete. Structurile informaţionale analitice sunt cele stabilite prin documentele justificative combinate cu structurile analitice ale elementelor de active, pasive, venituri şi cheltuieli. Pe baza datelor primare analitice aplicaţiile informatice au rolul de a asigura sintetizarea informaţiei din treaptă în treaptă până la nivelul situaţiilor financiare anuale. Acest tip de sisteme reprezintă o treaptă superioară în evoluţia contabilităţii, care se deosebeşte radical de formele evolutive anterioare, asigurând gestiunea datelor şi informaţiilor financiar-contabile în timp real.

Caracterizarea sistemului contabil al unei entităţi

Pentru a caracteriza sistemul de contabilitate al unei entităţi patrimoniale se va proceda la combinarea sistemelor enumerate mai sus, ca de exemplu: sistem de contabilitate în partidă dublă, cu dublu circuit, de angajamente, cu prelucrare manuală a datelor sau sistem de contabilitate în partidă dublă, dualist, de angajamente, computerizat etc.

1.4. Îndrumător pentru autoverificare



Concluzii:

- Contabilitatea reprezintă, conform Legii contabilităţii: „activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obţinute din activitatea persoanelor, juridice….";
- contabilitatea este considerată ca fiind **şi** ştiinţă, ştiinţă socială de gestiune, artă sau fenomen social;
- "contabilitatea este cea mai veche dintre ştiinţele de gestiune", în afirmarea şi dezvoltarea ei parcurgându-se mai multe etape;
- ***subiectul de studiu al contabilităţii*** este ***entitatea patrimonială***, organizată sub forma agenţilor economici, societăţilor bancare, instituţiilor bugetare, persoanelor juridice fără scop lucrativ şi persoanelor fizice autorizate;
- bazele contabilităţii, studiate ca disciplină în facultate se referă la contabilitatea agenţiloe economici;
- ***contabilitatea*** constituie fundamentul evidenţei economice şi a sistemului infirmaţional economic, ***furnizând aproximativ 46-50% din sursele de date necesare sistemului informaţional economic***;
- după circuitul informaţional, contabilitatea se împarte în ***contabilitate financiară*** şi ***contabilitate de gestiune;***
- după momentul stabilirii veniturilor şi rezultatelor, contabilitatea poate fi ***contabilitate de trezorerie***

(de casă) sau ***contabilitate de angajamente***, aceasta din urmă fiind utilizată în prezent în România;

- după modul de prelucrare şi gestiune a datelor, contabilitatea este ***manuală*** şi ***informatizată***;
- contabilitatea agenţilor economici din România poate fi caracterizată ca fiind: contabilitate în partidă dublă, cu dublu circuit (contabilitate financiară şi contabilitate de gestiune), contabilitate de angajamente, informatizată.



Răspundeți la următoarele întrebări:

1. Cum este definită *contabilitatea* prin Legea contabilităţii din România?
2. Care sunt direcţiile spre care este orientată activitatea de cercetare a contabilităţii?
3. Care este obiectivul cercetării contabile aplicative?
4. Specificaţi rolul cercetării contabile normative.
5. Cercetare contabilă fundamentală presupune:
   a) perfecţionarea procedeelor şi instrumentelor cu care operează contabilitatea;
   b) definirea conceptelor, metodelor şi funcţiilor contabilităţii;
   c) efectuarea de studii şi analize necesare emiterii de norme şi reglementări contabile de către organismele de normalizare.
6. Codul lui Hammurabi este un document cu valoare contabilă din:
   a) prima etapă a evoluţei contabilotăţii;
   b) a treia etapă a evoluţei contabilităţii;
   c) a doua etapă a evoluţei contabilităţii.
7. Care sunt principalele etape delimitate în evoluţia contabilităţii şi perioadele la care se referă?
8. Principile fundamentate ale contabilităţii în partidă

dublă au fost enunţate pentru prima dată în secolul..........

9. Registrele contabile devin acte juridice şi pot fi utilizate ca probe în justiţie în:
   a) etapa I în evoluţia contabilităţii, în secolul al XII-lea;
   b) etapa a III-a în evoluţia contabilităţii, în secolul al XVII-lea;
   c) etapa a III-a în evoluţia contabilităţii, în secolul al XIX-lea.
10. În ce ani s-au aplicat pentru prima dată noile sisteme contabile pentru agenţii economici, pentru societăţile bancare şi pentru societăţile fără scop lucrativ?
11. Cum se clasifică unităţile patrimoniale care organizează şi conduc contabilitate funcţie de specificul activităţii desfăşurate?
12. Specificaţi criteriile de separare a agenţilor economici din punct de vedere al componentelor situaţiilor financiare anuale.
13. În cadrul sistemului financiar-bancar se deosebesc:
    a) un sistem contabil, comun BNR şi societăţilor bancare;
    b) un sistem contabil aplicat de BNR;
    c) două sisteme contabile diferite (unul pentru BNR şi unul pentru societăţile bancare).
14. Menţionaţi caracteristica esenţială a instituţiilor bugetare.
15. Menţionaţi specificul activităţii persoaneor juridice fără scop lucrativ.
16. Persoanele fizice autorizate îşi organizează şi conduc contabilitatea:
    a) după un sistem contabil monist;
    b) în partidă simplă;
    c) în partidă dublă.

17. Enumeraţi elementele componente ale unui sistem informaţional.
18. Cum se clasifică contabilitatea după circuitul informaţional sau concepţia privind organizarea conturilor?
19. Care este rolul contabilităţii financiare şi care este rolul contabilităţii de gestiune?
20. Potrivit contabilităţii de trezorerie (de casă), veniturile se constată în momentul:
    a) încasării lor, iar cheltuielile se impută asupra rezultatului exerciţiului precedent;
    b) încasării lor, iar cheltuielile se impută asupra rezultatului exerciţiului în cadrul căruia sunt efectuate;
    c) în momentul livrării bunurilor.

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 2
OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂŢII

2.1. Introducere



Această unitate de învățare are ca scop prezentarea următoarelor noțiuni: patrimoniu economic; patrimoniu juridic; bunuri tangibile; bunuri netangibile; drepturi; obligaţii; capital concret; capital abstract; capital fix; capital circulant; capital propriu; capital împrumutat; fonduri; fonduri permanente; fonduri temporare; investiţii durabile; investiţii ciclice; active patrimoniale; pasive patrimo-niale; venituri; cheltuieli; rezultate (profit sau pier-dere); extrapatrimoniu; dubla reprezentare a patrimo-niului; dubla înregistrare a operaţiunilor economice; dubla centralizare; înregistrare cronologică; înregistrare sistematică.

Durata medie de parcurgere a unităţii de învăţare este de 2 ore.

2.2. Obiectivele şi competenţele unităţii de învăţare



- însuşirea concepţiilor: juridică, economică şi financiară referitoare la obiectul contabilităţii;
- înţelegerea noţiunilor de „active patrimoniale” şi „pasive patrimoniale”;
- delimitarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatului şi a elementelor extrapatrimoniale ca obiect de studiu al contabilităţii;
- cunoaşterea principiilor şi precedeelor metodei contabilităţii;

- evidenţierea tehnicii de prelucrare a informaţiilor financiar - contabile

2.3. Conţinutul unităţii de învăţare

2.3.1. Obiectul contabilităţii

2.3.1.1. Concepţii şi teorii referitoare la obiectul contabilităţii

Consideraţii generale

În decursul anilor contabilitatea a fost nevoită să-şi extindă obiectul de studiu de la câteva elemente patrimoniale la multitudinea de elemente patrimoniale generate de o economie de piaţă complexă, cu mari concerne şi societăţi multinaţionale care trebuie gestionate pentru a exista şi a realiza profit.

Prima definire a obiectului de studiu al contabilităţii a fost făcută de Luca Paciolo, în lucrarea "Summa di Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita", publicată în anul 1494, astfel "...tot ce are pe lume comerciantul, ca avere mişcătoare şi nemişcătoare şi ca datorii, precum şi toate afacerile mari şi mici, în ordinea în care au avut loc".11

Conţinutul obiectului contabilităţii a fost formulat diferit de la un autor la altul, de la o ţară la alta, fără să se ajungă la un consens general. Lipsa unui consens se datorează în primul rând abordării contabilităţii pe diferitele trepte ale dezvoltării economico-sociale. Dacă comparăm obiectul contabilităţii stabilit în evul mediu cu obiectul contabilităţii din zilele noastre constatăm că fondul acestuia s-a lărgit, dar conţinutul de bază a rămas acelaşi, adică studiul patrimoniului şi rezultatelor.

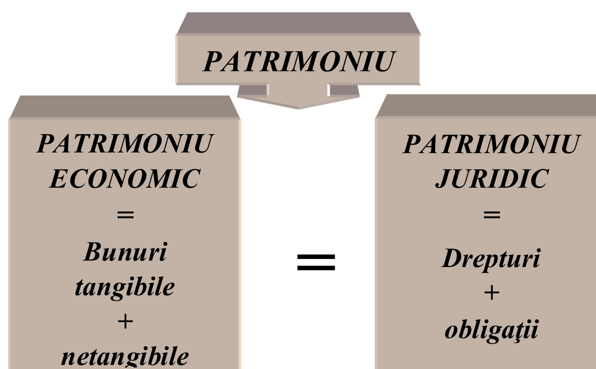
Din literatura contabilă se desprind trei concepţii referitoare la obiectul contabilităţii, şi anume: ***concepţia juridică, concepţia economică*** şi ***concepţia financiară.***

[11] Luca Paciolo, *Tratat de contabilitate în partidă dublă*, traducere realizată de prof. dr. Dumitru Rusu şi prof. dr. Ştefan Ciucurescu, publicată în editura Junimea, Iaşi, 1981

Concepţia juridică referitoare la obiectul contabilităţii

Conform acestei concepţii contabilitatea studiază ***patrimoniul*** prin prisma legăturii dintre bunurile dobândite şi drepturile şi obligaţiile legate de acestea, care în permanenţă se află într-o relaţie de egalitate sau echivalenţă. Această relaţie de echivalenţă se fundamentează pe realitatea existenţială conform căreia este imposibilă dobândirea unor bunuri fără a avea dreptul asupra lor sau obligaţii în legătură cu acestea.

Patrimoniul format din bunurile deţinute la un moment dat se numeşte ***patrimoniu economic***, iar patrimoniul fundamentat pe drepturile şi obligaţiile conexe acestor bunuri este denumit ***patrimoniu juridic***.



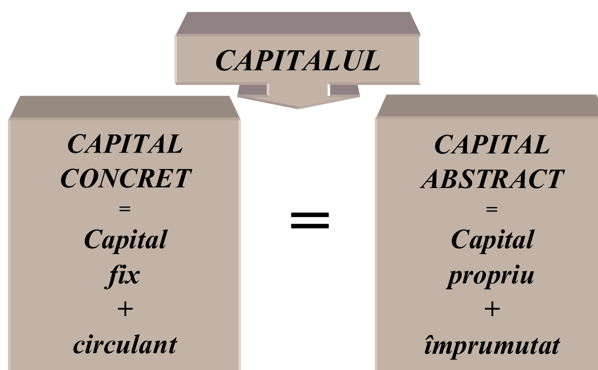
Patrimoniul economic cuprinde totalitatea *bunurilor tangibile şi netangibile* pe care le are în proprietatea sa o entitate patrimonială. *Bunurile tangibile* se concretizează în clădiri, terenuri, stocuri, etc., iar *bunurile netangibile* se concretizează în creanţe, bani în conturi la bănci, licenţe de fabricaţie, etc..

Patrimoniul juridic cuprinde *drepturile* şi *obligaţiile* care iau naştere în procesul de dobândire al bunurilor. *Drepturile* se referă la un drept de proprietate restrâns asupra bunurilor, respectiv dreptul de proprietate diminuat cu valoarea obligaţiilor de plată pentru aceste bunuri. *Obligaţiile* sunt echivalente cu datoriile de plătit terţilor pentru bunurile primite de la aceştia sau pentru creditele financiare acordate de aceştia.

Concepţia economică referitoare la obiectul contabilităţii

Potrivit acestei concepţii obiectul de studiu al contabilităţii îl constituie ***capitalul***, privit sub două forme:

a) *forma concretă* a existenţei şi utilizării capitalului, capitalul fiind denumit ***capital concret****;*
b) *forma abstractă* a capitalului privită sub aspectul modului de procurare a bunurilor, capitalul fiind denumit ***capital abstract.***



Capitalul concret este structurat în raport cu participarea acestuia la ciclul economic, în capital fix şi capital circulant.

Capitalul fix reprezintă acea parte a capitalului concretizată în bunuri economice care participă la mai multe cicluri de exploatare, valoarea acestora recuperându-se treptat prin transmiterea asupra produselor şi serviciilor realizate într-un anumit număr de ani.

Capitalul circulant reprezintă acea parte a capitalului concretizată în bunuri care participă la un singur ciclu de exploatare, transmiţându-şi valoarea asupra produselor şi serviciilor realizate într-un singur ciclu economic.

Capitalul abstract sau sursa de acoperire a capitalului concret este structurat în raport cu provenienţa sa, adică de la proprietari fiind denumit *capital propriu* şi prin împrumuturi de la terţi denumit *capital împrumutat.*

Capitalul propriu reprezintă acea parte a capitalului care aparţine de

drept proprietarilor şi se realizează prin aport propriu (capitalul), prin autofinanţare (capitalizarea profitului), din subvenţii şi donaţii primite, etc..

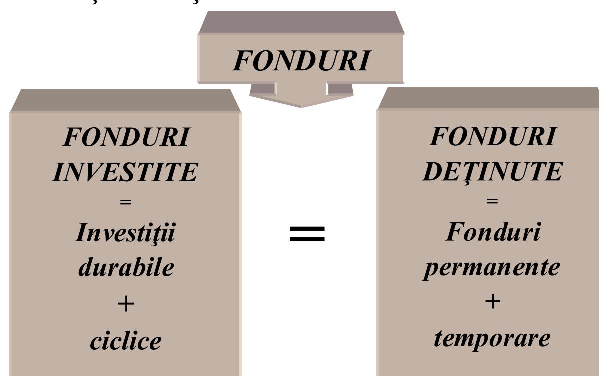
Capitalul împrumutat reprezintă acea parte a capitalului care nu aparţine de drept proprietarilor fiind constituită din împrumuturi financiare (datorii faţă de bănci şi alte instituţii financiare, împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni), credite comerciale (datorii faţă de furnizori şi alţi creditori), datorii faţă de salariaţi, datorii faţă de stat, datorii faţă de acţionari şi asociaţi.

Relaţia de echilibru dintre capitalul concret şi capitalul abstract se bazează pe realitatea conform căreia nu se poate crea capital fix sau capital circulant fără a avea o contribuţie proprie sau fără o finanţare din exteriorul entităţii patrimoniale.

Concepţia financiară referitoare la obiectul contabilităţii

Potrivit acestei concepţii obiectul de studiu al contabilităţii îl constituie ***resursele economice în expresie bănească sau fondurile***, sub aspectul ***alocării*** sau ***investirii*** şi sub aspectul ***modului de finanţare*** a acestor fonduri, respectiv a ***structurii*** acestor fonduri.

Din punct de vedere al ***alocării*** fondurile se concretizează în *investiţii durabile* şi *investiţii ciclice*.



Investiţiile durabile intervin atunci când bunurile în care se concretizează au o mişcare lentă, de obicei parcurg un ciclu economic într-o perioadă mai mare de un an.

Investiţiile ciclice intervin atunci când bunurile în care se

concretizează parcurg un ciclu economic într-o perioadă mai mică de un an.

Din punct de vedere al ***structurii***, fondurile deţinute se împart în *fonduri permanente* şi *fonduri temporare*.

Fondurile permanente provin din capitalul social sau din reinvestirea profitului, subvenţii, donaţii, împrumuturi şi finanţări pe termen mediu şi lung, iar *fondurile temporare* se constituie pe seama datoriilor cu scadenţa sub un an.

Concluzie privind obiectul contabilităţii

Analizând cele trei concepţii se poate concluziona că la nivel microeconomic ***obiectul contabilităţii*** este constituit din:

- consemnarea existenţei, mişcării şi transformării elementelor patrimoniale, atât sub aspectul concret al formei materiale, cât şi sub aspectul abstract al sursei de dobândire a acestora;
- evidenţierea veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor, precum şi a elementelor extrapatrimoniale;
- stabilirea structurii informaţiilor referitoare la starea patrimoniului, modul de utilizare şi finanţare a acestuia, rezultatele obţinute şi posibilele efecte economico-financiare ale aplicării metodelor şi politicilor contabile, precum şi ale transformării elementelor extrapatrimoniale în elemente patrimoniale.

Exprimarea elementelor patrimoniale, de venituri şi cheltuieli

În contabilitate elementele patrimoniale, de venituri, cheltuieli şi rezultate se exprimă sub ***formă bănească***, acesta fiind parametrul unitar de apreciere a poziţiei şi performanţelor financiare ale unei entităţi patrimoniale. Pe lângă exprimarea în bani, contabilitatea utilizează şi *unităţi de măsură fizice*: m, kg, tonă, bucăţi, etc. pentru a asigura gestionarea bunurilor. De multe ori contabilitatea comensurează acelaşi element patrimonial, de venit sau cheltuială în formă bănească, dar în două monede: moneda statului în care îşi desfăşoară activitatea entitatea patrimonială şi moneda străină în care se realizează tranzacţia, acolo unde este cazul.

2.3.1.2. Patrimoniul, veniturile, cheltuielile, rezultatul şi extrapatrimoniul - obiect de studiu al contabilităţii

Patrimoniul – obiect de studiu al contabilităţii

Patrimoniul devine obiect de studiu al contabilităţii cu condiţia ca acesta să fie pus în slujba realizării unor activităţi economice, social-culturale, administrative etc.. Pentru studiul patrimoniului contabilitatea şi-a creat propriul limbaj de lucru, acesta fiind dedublat în ***active patrimoniale*** şi ***pasive patrimoniale***.

Activele patrimoniale

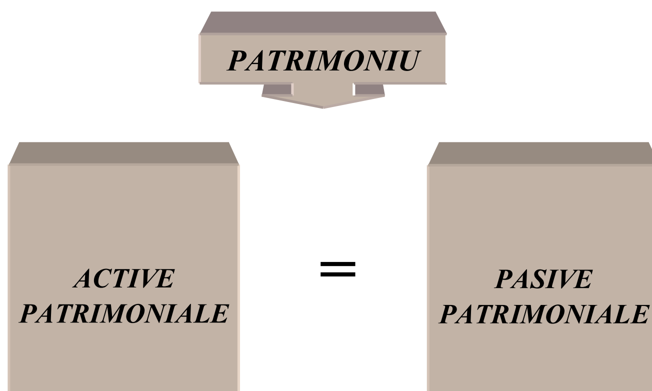
Activele patrimoniale sunt identice cu patrimoniul economic după concepţia juridică (bunuri tangibile şi netangibile), sau cu capitalul concret (capital fix şi capital circulant) după concepţia economică, sau cu investiţiile durabile şi investiţiile temporare conform concepţiei financiare.

Pasivele patrimoniale

Pasivele patrimoniale sunt identice cu patrimoniul juridic (drepturi şi obligaţii) conform concepţiei juridice, sau cu capitalul propriu şi capitalul împrumutat conform concepţiei economice, sau cu fondurile permanente şi fondurile temporare conform concepţiei financiare.

Întrucât nici o entitate patrimonială nu poate dobândi bunuri fără a avea drepturi asupra acestora sau obligaţii în legătură cu acestea, nu poate crea capitalul fix şi circulant fără să aibă o sursă de acoperire a acestuia, nu poate investi fonduri fără să le deţină, activele şi pasivele patrimoniale se află într-o permanentă relaţie de egalitate.

Dedublarea patrimoniului în active patrimoniale care reprezintă bunurile economice şi în pasive patrimoniale care reprezintă sursa de acoperire a acestor bunuri a stat la baza apariţiei contabilităţii în partidă dublă, care are rolul de a urmări realizarea egalităţii dintre active şi pasive. Astfel, contabilitatea prezintă patrimoniul sub forma unei balanţe cu două părţi egale, în partea stângă fiind reflectate *activele patrimoniale*, iar în partea dreaptă *pasivele patrimoniale.*



Ca ştiinţă, contabilitatea cercetează starea elementelor patrimoniale, sub aspectul mărimii acestora la un moment dat, şi mişcarea şi transformarea acestora sub aspectul modificărilor cantitative şi calitative care au loc în structura activelor şi pasivelor.

Mişcările şi transformările elementelor patrimoniale se pot clasifica în mişcări şi transformări simple şi complexe.

Mişcările si transformările simple cuprind operaţiunile de intrare şi ieşire a elementelor patrimoniale, ecuaţia de echilibru fiind următoarea:

Existenţe iniţiale + Intrări - Ieşiri = Existenţe finale

Mişcările şi transformările complexe se referă la angajarea de cheltuieli cu scopul de a realiza venituri, diferenţa dintre venituri şi cheltuieli reprezentând-o profitul sau pierderea.

Veniturile, cheltuielie şi rezultatul – obiect de studiu al contabilităţi

A doua sferă de studiu a contabilităţii o constituie ***veniturile, cheltuielile şi rezultatul***, fapt pentru care se consemnează în totalitate veniturile şi cheltuielile entităţii patrimoniale, iar prin compararea şi decontarea acestora la finele unei perioade de gestiune se stabileşte profitul obţinut sau pierderea realizată.

Rezultatul

Rezultatul este considerat o sursă de *creştere* economică, în cazul în care se înregistrează profit sau sursă de *„sărăcire”*, în cazul în care se înregistrează pierdere. Fiind

considerat sursă economică rezultatul a fost inclus în structura pasivelor ca element patrimonial distinct, având rolul de a ajusta această structură în sensul creşterii sau diminuării.

Rezultatul se calculează ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile înregistrate în contabilitate, putând fi considerat ca un element de echilibru al veniturilor cu cheltuielile, element care mai departe are rolul de a asigura echilibrul activelor cu pasivele.

Cheltuielile

Cheltuielile reprezintă consumul de active cu scopul de a realiza obiectivul entităţii patrimoniale: veniturile şi profitul.

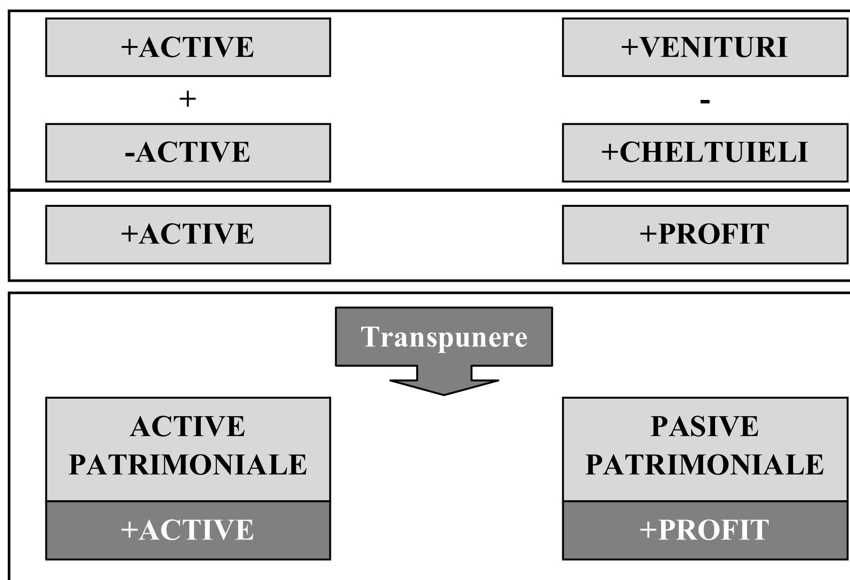
Veniturile

Veniturile constituie sursa principală de acoperire a cheltuielilor şi de realizare a profitului. Atunci când aceste venituri nu acoperă cheltuielile se înregistrează pierderile care diminuează pasivele patrimoniale.

După cum se poate constata, veniturile sunt sursele care majorează sau diminuează pasivele patrimoniale prin intermediul rezultatului.

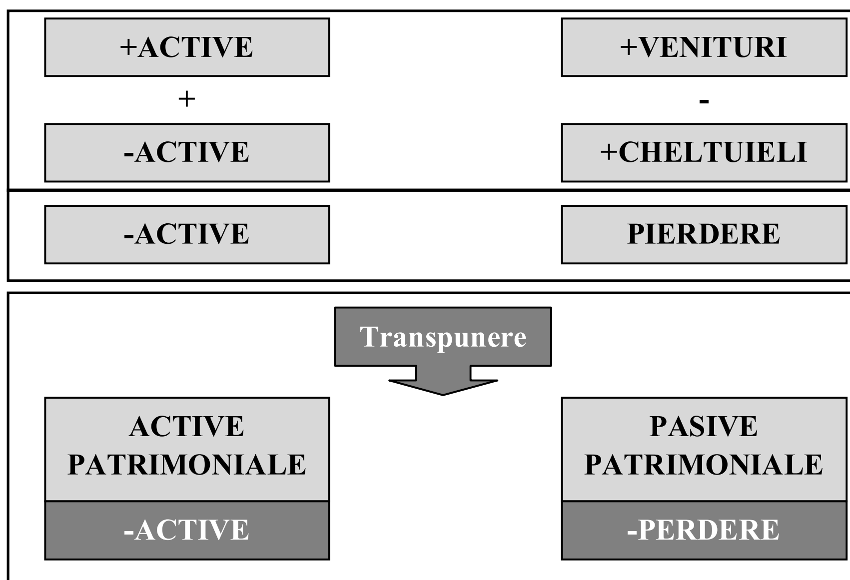
Din punct de vedere al activelor, veniturile se formează pe structura acestora ca sume de bani încasate sau sume de bani în curs de încasare. Veniturile au rolul de a compensa sporul de active rezultat în urma operaţiunilor economice.

În cazul realizării ***de profit*** consemnarea *veniturilor, cheltuielilor şi rezultatului în contabilitate* se realizează, astfel:



În urma acestui proces economic, în patrimoniu se înregistrează o majorare a activelor, concomitent cu aceeaşi majorare a pasivelor prin intermediul rezultatului.

În cazul înregistrării ***de pierderi,*** consemnarea *veniturilor, cheltuielilor şi rezultatului în contabilitate* se realizează, astfel:



În urma acestui proces economic, în patrimoniu se înregistrează o diminuare a activelor, concomitent cu aceeaşi diminuare a pasivelor prin intermediul rezultatului.

Evidenţierea veniturilor, cheltuielilor şi rezultatului în contabilitate se bazează pe relaţia de echilibru dintre acestea, şi anume:

a) în cazul realizării de profit:

CHELTUIELI + PROFIT = VENITURI

b) în cazul înregistrării de pierderi

CHELTUIELI = VENITURI + PIERDERI

Veniturile şi cheltuielile sunt clasificate de contabilitate funcţie de domeniile de activitate economico-socială: agenţi economici, societăţi bancare, instituţii publice etc..

Elementele extrapatrimoniale - obiect de studiu al contabilităţii

Elementele extrapatrimoniale se constituie din acele *bunuri sau drepturi şi obligaţii care nu afectează patrimoniul*, bunurile nefiind proprietatea entităţii patrimoniale, iar drepturile şi obligaţiile neavând încă o concretizare materială patrimonială.

În structura elementelor extrapatrimoniale se cuprind:

- bunurile luate cu chirie;
- valorile materiale primite spre prelucrare sau reparare, în păstrare sau în custodie;
- creanţele faţă de terţi scoase din active;
- veniturile din penalităţi pretinse;
- angajamentele de finanţare primite sau acordate (credite sau linii de credit neangajate, angajamente din operaţiuni la termen, operaţiuni de leasing etc.);
- angajamentele de garanţie acordate şi primite (ipoteci, ga-juri, cauţiuni, avaluri, scrisori de garanţie bancară, etc.) şi altele.

Studiul elementelor extrapatrimoniale sub aspectul stării, mişcării şi transformării se realizează în partidă simplă fără a se urmări sursa de provenienţă a acestor elemente. Extrapatrimoniul este tratat independent de patrimoniu, venituri, cheltuieli şi rezultat, neexistând nici o corespondenţă între acestea.

2.3.2. Metoda contabilităţii

2.3.2.1. Noţiuni privind metoda contabilităţii

Ce reprezintă metoda unei ştiinţe?

Metoda unei ştiinţe reprezintă modalitatea de a studia şi cerceta fenomenele şi procesele ce fac obiectul de studiu al acesteia, concretizată în calea de urmat pentru realizarea acestui obiect. Între obiectul de studiu şi metoda unei ştiinţe există o relaţie de interdependenţă şi condiţionare reciprocă : obiectul delimitând sfera de studiu, iar metoda definind procedeele şi instrumentele utilizate în procesul cunoaşterii.

Etimologia noţiunii metodă o constituie cuvântul grecesc "methodos" care înseamnă drum, cale de urmat, modalitate de expunere sau acţiune.

Metoda contabilităţii

Obiectul contabilităţii fiind constituit din reflectarea sub formă bănească a stării, mişcării şi transformării elementelor patrimoniale şi extrapatrimoniale**,** concomitent cu evidenţierea veniturilor, cheltuielilor şi a rezultatelor, metoda contabilităţii are rolul de a reuni mai multe procedee şi instrumente pentru realizarea sarcinilor ce revin acestei ştiinţe, şi anume furnizarea informaţiilor referitoare la starea averii, modul de utilizare şi finanţare a acesteia, rezultatele obţinute şi efectele economico-financiare ale transformării elementelor extrapatrimoniale în elemente patrimoniale.

Pentru realizarea obiectului său contabilitatea are o ***metodă proprie***, care cuprinde un *sistem de principii, convenţii si procedee specifice*, obiectivul principal fiind prezentarea unei imagini fidele asupra poziţiei şi performanţelor financiare ale unităţii patrimoniale.

Pentru realizarea unei imagini fidele asupra poziţiei şi performanţelor financiare ale întreprinderii contabilitatea trebuie să se realizeze cu respectarea convenţiilor, principiilor şi procedeelor specifice.

Informaţiile contabile trebuie să prezinte o imagine fidelă, clară şi completă a patrimoniului, situaţiei financiare si a rezultatelor obţinute, fapt

realizabil cu respectarea principiilor regularităţii şi sincerităţii.

Regularitatea se referă al organizarea şi conducerea contabilităţii în conformitate cu principiile contabile general admise, iar sinceritatea se referă la aplicarea cu bună credinţă a principiilor contabilităţii.

Ce reprezintă principiile contabile?

***Principiile contabile** sunt concepţii generale delimitate ca puncte de referinţă pentru construirea informaţiei contabile, fiind subordonate obiectivului funda-mental al contabilităţii de prezentare a unei imagini fidele asupra întreprinderii.*

Literatura contabilă vehiculează o mulţime de principii contabile, care datorită dependenţei de practica si teoria contabilă se modifică continuu, unele se perfecţionează, altele îşi diminuează valoarea, apar principii noi, iar unele devin contradictorii. Această dinamică în evoluţia principiilor contabilităţii este dependentă de realitatea economică care îmbracă forme multiple şi implică extinderea câmpului de acţiune al contabilităţii.

Clasificarea principiilor contabilităţii

Studiul principiilor contabile şi a rolului acestora în realizarea contabilităţii, conduce la clasificarea acestora în trei categorii, şi anume:

- ***a. principii fundamentale ale contabilităţii, denumite şi legi fundamentale ale contabilităţii;***
- ***b. principii de lucru sau de organizare a contabilităţii;***
- ***c. principii sau convenţii contabile generale.***

2.3.2.2. Principiile fundamentale ale contabilităţii

Principiile fundamentale ale contabilităţii

- Dubla reprezentare a patrimoniului
- Dubla înregistrare a operaţiunilor economice
- Dubla centralizare a existenţelor, mişcărilor şi transformărilor elementelor patrimoniale, de venituri şi cheltuieli.

Dubla reprezentare a patrimoniului

Dubla reprezentare a patrimoniului constituie baza obiectului şi metodei contabilităţii asigurând reflectarea patrimoniului sub două aspecte:

a) sub aspectul concretizării sau utilizării bunurilor economice
b) sub aspectul modului de dobândire a bunurilor economice, a drepturilor şi obligaţiilor pe care le generează procurarea acestor bunuri

Acest principiu are rolul de a asigura echilibrul permanent între activele si pasivele patrimoniale şi se realizează cu ajutorul ***bilanţului***. Orice modificare a patrimoniului în sensul creşterii sau diminuării acestuia trebuie să afecteze atât activele, cât şi pasivele. Egalitatea dintre activele şi pasivele patrimoniale poartă denumirea de *egalitate bilanţieră*.

Dubla înregistrare a operaţiunilor economice

Dubla înregistrare a operaţiunilor economice este o consecinţă a dublei reprezentări a patrimoniului, constituindu-se ca o necesitate a consemnării operaţiunilor economice sub forma unei corespondenţe a cel puţin două elemente patrimoniale.

Conform acestui principiu fiecare operaţiune economică este analizată sub dublu aspect: fie ca un raport de echivalenţă între concretizarea materială şi sursa de finanţare, fie între intrarea şi ieşirea elementelor patrimoniale din cadrul aceleiaşi structuri de active sau pasive patrimoniale.

Acest principiu se realizează cu ajutorul ***contului*** care consemnează existenţele, intrările şi ieşirile unui element de activ sau pasiv, şi cu ajutorul ***formulei contabile*** care asigură corespondenţa conturilor.

Dubla centralizare a existenţelor, mişcărilor şi transformărilor elementelor patrimoniale, de venituri şi cheltuieli

Acest principiu este o consecinţă a dublei înregistrări, constituind baza realizării dublei reprezentări a patrimoniului. Acest principiu constă în însumarea pe elemente distincte a valorilor înregistrate prin procedeele dublei înregistrări şi transpunerea lor în ***balanţa de verificare a conturilor***. Balanţa de verificare a conturilor stă la baza întocmirii bilanţului.

Interdependenţa între principiile fundamentale ale contabilităţii

Între cele trei principii fundamentale ale contabilităţii există o relaţie de interdependenţă care asigură reprezentarea stării, mişcărilor şi transformărilor elementelor patrimoniale, după ecuaţia:

Existenţe iniţiale + Intrări – Ieşiri = Existenţe finale
A = P A = P A = P

unde:, A – active patrimoniale; P - pasive patrimoniale.

Existenţele iniţiale de active şi pasive sunt reflectate cu ajutorul **dublei reprezentări**, *intrările şi ieşirile* cu ajutorul **dublei înregistrări**, iar *existenţele finale* cu ajutorul **dublei centralizări**. La finele exerciţiului financiar existenţele finale sunt transpuse cu ajutorul dublei reprezentări ca existenţe iniţiale pentru un exerciţiu financiar următor.

2.3.2.3. Principiile de lucru sau de organizare ale contabilităţii

- ***Principiul înregistrării cronologice şi sistematice***;
- ***Principiul înregistrării sintetice şi analitice.***

Principiul înregistrării cronologice şi sistematice

Managementul contabilităţii are în vedere consemnarea în ordine cronologică a operaţiunilor economice şi sistematizarea şi repartizarea modificărilor produse de acestea asupra fiecărui element patrimonial, de venit sau cheltuială.

Înregistrarea cronologică a informaţiei presupune consemnarea într-un registru special, denumit *Registrul jurnal*, a tuturor operaţiunilor economice în ordinea datei realizării acestora.

Înregistrarea sistematică se referă sistematizarea şi prelucrarea informaţiei contabile cu ajutorul conturilor deschise pentru fiecare element patrimonial, de venit sau cheltuială care a suferit modificări, în cadrul

Registrului Cartea mare.

Principiul înregistrării sintetice şi analitice

Înregistrarea analitică şi sintetică se referă la consemnarea datelor şi înregistrarea lor în contabilitate, atât la nivelul structurilor sintetice, cât şi la nivelul structurilor analitice ale elementelor patrimoniale. ***Structurile sintetice*** se referă la elementele de active, pasive, venituri sau cheltuieli cu o sferă mai largă de cuprindere. Pentru o evidenţiere mai detaliată a elementelor sintetice acestea se descompun în ***elemente analitice*** componente care au o sferă de cuprinde mai restrânsă.

Ordinea de înregistrare a operaţiunilor contabilitate sintetică - contabilitate analitică se întâlneşte în utilizarea formelor de contabilitate manuală. În condiţiile utilizării sistemelor de contabilitate informatizată, informaţia contabilă se înregistrează la nivelul cel mai analitic, informaţia sintetică obţinându-se prin însumarea informaţiilor analitice, prelucrare asigurată instantaneu de sistemul de calcul şi gestiune a datelor şi informaţiilor financiar-contabile.

2.3.2.4. Principiile sau convenţiile contabile generale

Consideraţii generale

Convenţiile contabile sau principiile contabile generale reprezintă acorduri, teze fundamentale care definesc cadrul general de construcţie a contabilităţii, izvorâte din nevoi practice de organizare şi conducere pe baze ştiinţifice a acesteia, pentru realizarea obiectivelor sale. Principiile contabile generale sunt acceptate prin consensul normalizatorilor contabilităţii parte din ele fiind incluse în normele contabile ale unor ţări.

Principii contabile acceptate în România prin normele conta-bile pentru agen-ţii economici

1. ***Principiul prudenţei***
2. ***Principiul permanenţei metodelor***
3. ***Principiul continuităţii activităţii***
4. ***Principiul independenţei exerciţiului financiar sau principiul specializării exerciţiului financiar***
5. ***Principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere***

a) ***6. Principiul necompensării activelor cu pasivele şi a veniturilor cu cheltuielile***

Principiul prudenţei

Principiul prudenţei presupune aprecierea raţională a deprecierilor, riscurilor şi pierderilor viitoare care pot afecta patrimoniul, evitând supraevaluarea sau subevaluarea elementelor patrimoniale şi a rezultatelor unităţii patrimoniale.

Conform acestui principiu se contabilizează numai datoriile şi cheltuielile probabile şi nu se contabilizează majorările de active şi veniturile probabile.

Scopul acestui principiu este acela de a evita transferul în exerciţiile financiare următoare a incertitudinilor prezente şi excluderea unor câştiguri potenţiale până la momentul realizării acestora.

La baza acestui principiu stă raţionamentul potrivit căruia este mult mai periculoasă supraestimarea profiturilor şi a activelor decât subestimarea valorii acestora.

Principiul permaneţei metodelor

Principiul permanenţei metodelor se concretizează în continuitatea aplicării aceloraşi metode de evaluare, de consemnare a operaţiunilor economice şi de prezentare a elementelor patrimoniale de la un exerciţiu financiar la altul, pentru a asigura comparabilitatea în timp a informaţiilor furnizate de contabilitate.

Schimbarea metodelor utilizate în realizarea contabilităţii este considerată o acţiune excepţională şi trebuie menţionată şi justificată în notele explicative la situaţiile financiare anuale, raportul de gestiune şi

raportul cenzorilor cu indicarea incidenţelor contabile.

Principiul continuităţii activităţii

Principiul continuităţii activităţii presupune continuarea în condiţii normale a activităţii unităţii patrimoniale, fără a se înregistra un declin prin reducerea activităţii, reorganizare sau lichidare.

Dacă administratorii unităţii patrimoniale constată existenţa unor evenimente care pot conduce la diminuarea sau încetarea activităţii, sunt obligaţi să consemneze aceste elemente în notele explicative la conturile anuale.

Principiul independenţei exerciţiului financiar

Sau principiul specializării exerciţiului financiar se concretizează în delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor şi trecerea lor asupra rezultatului financiar al exerciţiului la care se referă. Astfel, rezultatul exerciţiului va cuprinde veniturile şi cheltuielile aferente exerciţiului în care acestea au fost angajate, excluzând momentul încasării, respectiv plăţii acestora.

Principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere

Principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere presupune identitatea dintre bilanţul de închidere al exerciţiului financiar curent şi bilanţul de deschidere al exerciţiului financiar următor. Acest principiu are în vedere interzicerea afectării capitalurilor proprii ca urmare a corecturilor de erori sau a schimbărilor de metode de la un exerciţiu financiar la altul.

Principiul noncompensării activelor cu pasivele şi a veniturilor cu cheltuielile

Principiul necompensării activelor cu pasivele şi a veniturilor cu cheltuielile asigură evaluarea şi înregistrarea separată a elementelor de activ de cele de pasiv şi a veniturilor de cheltuieli.

Acest principiu presupune respectarea următoarelor reguli:

- nu se admite compensarea în bilanţ a creanţelor cu datoriile faţă de acelaşi terţ;
- nu se admite compensarea plusurilor de valoare cu minusurile de valoare;

- nu se admite compensarea între valoarea elementelor patrimoniale şi valoarea conturilor rectificative asociate, cu excepţia compensărilor între active şi pasive admise de standardele internaţionale de contabilitate.

2.3.2.5. Procedeele metodei contabilităţii

Consideraţii generale

Procedeele metodei contabilităţii nu pot fi tratate izolat, acestea fiind interdependente, legăturile dintre ele şi reflectarea cu ajutorul lor a evenimentelor şi tranzacţiilor economice, precum şi a poziţiei şi performanţelor financiare de la analitic spre sintetic, constituind arta sistematizării şi sintetizării informaţiei economice furnizate de contabilitate.

Procedee generale, comune şi altor ştiinţe

Acestea sunt: ***observarea, raţionamentul, clasificarea, verificarea, analiza*** şi ***sinteza***.

Observarea este utilizată de contabilitate la constatarea fenomenelor şi proceselor economice şi la respectarea regulilor de contabilizare a operaţiunilor economice.

Raţionamentul este utilizat de contabilitate pentru încadrarea operaţiunilor patrimoniale şi în analiza pe baza situaţiilor financiare anuale.

Clasificarea este utilizată de contabilitate pentru sistematizarea activelor, pasivelor, veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor şi a informaţiei financiar-contabile.

Verificarea este utilizată în scopul edificării asupra exactităţii preluării datelor şi încadrării contabile a acestora.

Analiza este utilizată pentru reflectarea analitică şi pertinentă a stării şi mişcării elementelor patrimoniale şi extrapatrimoniale, precum şi a rezultatelor.

Sinteza este utilizată pentru centralizarea informaţiei contabile analitice până la nivelul bilanţului şi contului de profit şi pierdere.

Procedee comune şi altor ştiinţe

Acestea sunt:
- ***calculaţia;***
- ***documentarea;***
- ***evaluarea;***
- ***inventarierea.***

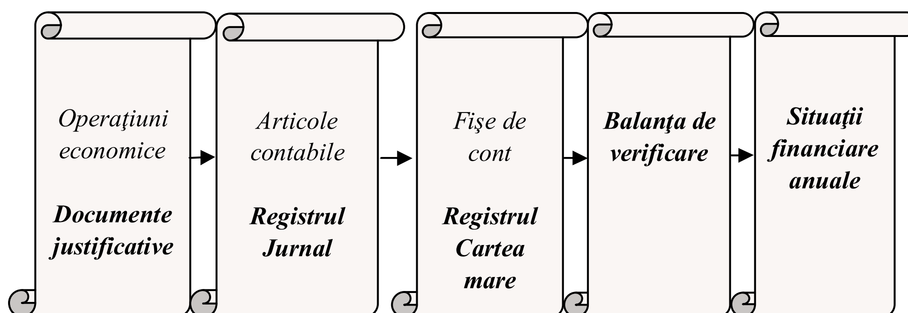
Procedee specifice metodei contabilităţi

Acestea cuprind:
- ***contul;***
- ***articolul contabil;***
- ***balanţa de verificare a conturilor;***
- ***bilanţul contabil.***

2.3.2.6. Tehnica de prelucrare a datelor financiar-contabile

Descrierea etapelor de prelucrare a datelor financiar-contabile

Operaţiunile economice privind patrimoniul stabilite pe baza documentelor justificative se consemnează cu ajutorul articolelor contabile. Articolele contabile se consemnează în ordine cronologică în Registrul jurnal. Datele din articolele contabile se prelucrează în cadrul Registrului Cartea mare cu ajutorul conturilor deschise pentru fiecare element care a suferit modificări şi transformări. În cadrul conturilor se stabilesc mişcările, transformările şi existenţele finale. Aceste date stabilite cu ajutorul contului se transpun în balanţa de verificare a conturilor. Datele înscrise în balanţa de verificare a conturilor se sintetizează prin înscriere în situaţiile financiare anuale : bilanţ, contul de profit şi pierderi, notele explicative etc..



2.4. Îndrumător pentru autoverificare



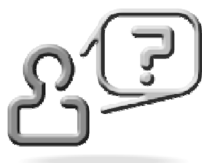
Concluzii:

- conform ***concepţiei juridice***, obiectul de studiu al contabilităţii îl reprezintă ***patrimoniul***, dedublat în ***patrimoniu economic*** (bunuri tangibile şi netangibile) şi ***patrimoniu juridic*** (drepturi şi obligaţii);
- conform ***concepţiei economice***, obiectul de studiu al contabilităţii îl reprezintă ***capitalul***, privit sub ***forma concretă*** a capitalului fix şi circulant şi sub forma ***abstractă*** a modului în care a fost dobândit (capital propriu şi capital împrumutat);
- conform ***concepţiei financiare***, obiectul de studi al contabilităţii îl reprezintă ***fondurile investite***, concretizate în investiţii durabile şi investiţii ciclice şi ***fondurile deţinute***, permanente şi temporare;
- patrimoniul, ca obiect de studiu al contabilităţii,

este dedublat în ***active patrimoniale*** şi ***pasive patrimoniale***;

- ***activele patrimoniale*** reprezintă bunurile economice şi drepturile unităţii patrimoniale;
- ***pasivele patrimoniale*** reprezintă sursa de acoperire a bunurilor reprezentate de activele patrimoniale;
- ***cheltuielile*** reprezintă consumul de active cu scopul realizării obiectivului unităţii patrimoniale;
- ***veniturile*** constituie sursa de acoperire a cheltuielilor şi de realizare a profitului;
- ***rezultatul*** este o sursă de creştere economică când se înregistrează ***profit*** şi o sursă de "sărăcire" când se înregistrează ***pierdere***;
- în aplicarea metodei sale, contabilitatea se bazează pe:
  - principii fudamentale;
  - principii de lucru sau de organizare;
  - principii sau convenţii contabile generale;
- principiile fundamenale ale contabilităţii sunt:
  - principiul dublei reprezentări a patrimoniului;
  - principiul dublei înregistrări a operaţiunilor economice;
  - principiul dublei centralizări a existenţelor, mişcărilor şi transformărilor elementelor patrimoniale de activ şi pasiv, a veniturilor şi cheltuielilor;
- principiile contabile generale cuprind printre altele şi:
  - principiul prudenţei;
  - principiul permanenţei metodelor;
  - principiul independenţei exerciţiului financiar;

  - principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere;
  - principiul noncompensării activelor cu pasivele şi a veniturilor cu cheltuielile;
- studiul obiectului conabilităţii prin aplicare metodei sale presupune utilizarea unor procedee:
  - generale, comune şi altor ştiinţe: ***observarea, raţionamentul, clasificarea, verificarea, analiza*** şi ***sinteza;***
  - comune şi altor ştiinţe: ***calculaţia, documentarea, evaluarea*** şi ***inventarierea;***
  - specifice metodei contabilităţii: ***contul, articolul contabil, balanţa de verificare*** şi ***bilanţul;***
- datele financiar-contabile sunt prelucrate în mai multe etape, care pot fi sintetizate în felul următor: operaţiunile economice sunt consemnate în documentele justificative, apoi sunt preluate în ordine cronologică cu ajutorul articolelor contabile în Registrul Jurnal şi în ordine sistematică cu ajutorul fişelor de cont în Registrul Cartea Mare; centralizarea se face în balanţa de verificare, iar sinteza în situaţiile financiare anuale.



Răspundeți la următoarele întrebări:

1. Concepţia juridică referitoare la obiectul contabilităţii presupune că aceasta studiază patrimoniul, privit sub două forme. Care sunt acestea şi ce cuprinde fiecare?
2. Capitalul concret şi capitalul abstract reprezintă cele două forme sub care este privit capitalul conform concepţiei................. referitoare la obiectul contabilităţii.

3. Bunurile tangibile şi netangibile formează patrimoniul .... conform concepţiei juridice referitoare la obiectul contabilităţii.
4. Care sunt componentele capitalului abstract, conform concepţiei economice referitoare la obiectul contabilităţii?
5. Ce înţelegeţi prin capital fix?
6. În ce se concretizează capitalul circulant?
7. Care este obiectul de studiu al contabilităţii potrivit concepţiei financiare şi sub ce aspecte este privit acesta?
8. În ce fel de bunuri se concretizează investiţiile durabile? Dar cele ciclice?
9. Cum se împart fodurile deţinute din punct de vedere al structurii?
10. Prezentaţi obiectul contabilităţii ca sinteză a celor trei concepţii referitoare la obiectul acesteia:
    a. ....
    b. ....
    c. ....
11. Ce reprezintă activele patrimoniale?
12. Ce reprezintă pasivele patrimoniale?
13. Rezultatul este considerat o sursă de................., atunci când firma obţine profit şi o sursă de..................., atunci când firma înregistrează pierdere.
14. Ce reprezintă cheltuielile?
15. Unde este inclus rezultatul: în structura activelor sau în structura pasivelor patrimoniale?
16. Elementele patrimoniale se constituie din bunuri sau drepturi şi obligaţii care.......afectează patrimoniul.
17. Enumeraţi cel puţin cinci elemente extrapatrimoniale.
18. Ce reprezintă metoda unei ştiinţe?
19. Cum se clasifică principiile contabile funcţie de rolul lor în realizarea contabilităţii?

20. Principiile fundamentale ale contabilităţii sunt:
    a) dubla reprezentare a patrimoniului, principiul permanenţei metodelor, dubla centralizare a transformării elementelor patrimoniale;
    b) dubla reprezentare a patrimoniului, dubla înregistrare a operaţiunilor economice şi dubla centralizare a existenţelor, mişcărilor şi transformărilor elementelor patrimoniale, de venituri şi cheltuieli;
    c) dubla reprezentare a patrimoniului, dubla înregistrare a operaţiunilor economice şi dubla centralizare a mişcărilor şi transformărilor elementelor patrimoniale, de venituri şi cheltuieli.
21. Cu ajutorul cărui procedeu al metodei contabilităţii se realizează principiul dublei reprezentări a patrimoniului?
22. Cu ajutorul căror procedee ale metodei contabilităţii se realizează principiul dublei înregistrări a operaţiunilor economice?
23. În ce constă principiul dublei centralizări a existenţelor, mişcărilor şi transformărilor elementelor patrimoniale, de venituri şi cheltuieli?
24. Principiile de lucru sau de organizare ale contabilităţii sunt:
    a. dubla reprezentare a patrimoniului, principiul prudenţei, principiul înregistrării sintetice şi analitice;
    b. principiul înregistrării cronologice şi analitice şi principiul înregistrării sintetice şi sistematice;
    c. principiul înregistrării cronologice şi sistematice şi principiul înregistrării sintetice şi analitice
25. Conform principiului înregistrării cronologice, operaţiunile economice sunt consemnate în ordinea

realizării lor în...............................

26. În Registrul Cartea mare sunt cuprinse:
    a. articole contabile consemnate în ordine cronologică;
    b. filele conturilor deschise pentru elementele patrimoniale;
    c. fişele conturilor deschise pentru fiecare element patrimonial, de venituri şi cheltuieli.
27. Dintre principiile sau convenţiile contabile generale, fac parte:
    a) principiile continuităţii activităţii, permanenţei metodelor, intangibilităţii bilanţului de deschidere, dublei reprezentări a patrimoniului;
    b) principiile independenţei exerciţiului financiar, prudenţei, dublei înregistrări a operaţiunilor economice, necompensării activelor cu pasivele şi a veniturilor cu cheltuielile;
    c) principiile prudenţei, permanenţei metodelor, continuităţii activităţii, intangibilităţii bilanţului de deschidere.
28. Procedeele utilizate de metoda contabilităţii, comune şi altor ştiinţe, sunt:
    a) calculaţia, documentarea, inventarierea şi evaluarea;
    b) documentarea, contul, clasificarea şi calculaţia;
    c) observarea, calculaţia, balanţa de verificare a conturilor şi evaluarea.
29. Procedeele metodei contabilităţii sunt:
    a) ....;
    b) ....;
    c) ....;
    d) ....
30. Prezentaţi tehnica de prelucrare a datelor financiar-contabile.

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 3
STRUCTURI DE BAZĂ ALE ACTIVELOR PATRIMONIALE ŞI ALE ELEMENTELOR RECTIFICATIVE ALE ACESTORA

3.1. Introducere



Această unitate de învățare are ca scop prezentarea următoarelor noțiuni: cadru conceptual; recunoaştere; evaluare; cost de achiziţie; cost de producţie; cost de desfacere; preţ de producţie/livrare; preţ de vânzare cu ridicata; preţ de vânzare cu amănuntul; tarif; valoare contabilă brută; valoare contabilă netă; valoare recuperabilă; valoare reziduală; valoare de utilizare; valoare justă; valoare de inventar; active imobilizate, active circulante; cheltuieli în avans; amortizare; ajustări pentru depreciere; diferenţe de preţ la stocuri.

Durata medie de parcurgere a unităţii de învăţare este de 2 ore.

3.2. Obiectivele şi competenţele unităţii de învăţare



- însuşirea noţiunilor utilizate de sistemul costurilor (cost de achiziţie, cost de producţie, cost de desfacere), de sistemul de preţuri şi tarife (preţul de producţie sau preţul de vânzare, preţul de vânzare cu ridicata, preţul de vânzare cu amănuntul, tarifele), respectiv valorile (contabilă, contabilă netă, de piaţă, de utilizare, justă, recuperabilă, reziduală, de inventar);
- cunoaşterea structurii activelor patrimoniale, a conţinutului fiecărei noţiuni şi înţelegerea modului

de recunoaştere şi evaluare a activelor patrimoniale;

- însuşirea elementelor rectificative ale activelor şi a conţinutului acestorafinanciar - contabile

3.3. Conţinutul unităţii de învăţare

3.3.1. Consideraţii generale privind cadrul conceptual, recunoaşterea şi evaluarea elementelor patrimoniale, de venituri şi cheltuieli

Definirea noţiunilor „cadru conceptual", „recunoaştere" şi „evaluare

Cadrul conceptual are în vedere definirea componentelor activelor, pasivelor, veniturilor şi cheltuielilor şi stabilirea conţinutului economic al acestora, iar ***recunoaşterea*** se referă la încadrarea în condiţiile ce trebuie îndeplinite de aceste componente pentru putea fi înscrise în bilanţ şi contul de profit şi pierderi: este probabil să genereze un profit viitor şi valoarea lor poate fi evaluată în mod credibil.

Evaluarea reprezintă cuantificarea sau exprimarea sub formă bănească a operaţiunilor economice, elementelor patrimoniale, veniturilor şi cheltuielilor. Fără o cuantificare valorică a fenomenelor si proceselor economice nu se poate realiza obiectul contabilităţii.

Sisteme utilizate în evaluarea elementelor patrimoniale

Pentru evaluarea elementelor patrimoniale în diversele etape ale circuitului economic se utilizează ***sistemul costurilor***, ***preţurilor, tarifelor*** şi ***valorilor***.

Sistemul costurilor

Sistemul costurilor este utilizat în cazul achiziţiei sau producţiei proprii de bunuri si servicii, cuprinzând:

- ***costul de achiziţie,*** format din:
  - preţul de cumpărare al bunurilor sau serviciilor dobândite cu titlul oneros;

- taxele nerecuperabile (ex.: taxe vamale, accize, etc.);
- cheltuielile de transport-aprovizionare;
- alte cheltuieli accesorii achiziţiei (cheltuieli de depo-zitare, cheltuieli de montaj şi punere în funcţiune etc.)

- ***costul de producţie,*** format din:
  - costul de achiziţie a stocurilor consumate (materii prime, materiale consumabile, etc.);
  - cheltuielile cu manopera directă;
  - alte cheltuieli directe;
  - cheltuielile indirecte de producţie alocate raţional în raport participarea la realizarea producţiei;
  - cheltuielile generale de administraţie, dacă acestea se includ în costul de producţie;
- ***costul de desfacere sau costul complet,*** format din :
  - costul de producţie;
  - cheltuielile de desfacere (depozitare, transport etc.).

Sistemul de preţuri şi tarife

Sistemul de preţuri şi tarife este utilizat în cazul vânzării de bunuri şi servicii, cuprinzând:

- ***preţul de producţie sau preţul de livrare,*** format din :
  - costul de desfacere;
  - profitul unităţii patrimoniale;
  - accizele, dacă este cazul;
- ***preţul de vânzare cu ridicata sau preţul en-gros,*** care se practică în unităţile de comerţ en-gros şi este format din:
  - costul de achiziţie a mărfurilor;
  - adaosul comercial;
- ***preţul de vânzare cu amănuntul sau preţul en-detail,*** care se practică în unităţile de comerţ cu amănuntul şi este format din:
  - costul de achiziţie a mărfurilor;
  - adaosul comercial;
  - taxa pe valoarea adăugată;
- ***tarifele*** care se utilizează pentru evaluarea serviciilor prestate şi lucrărilor executate, precum şi în cazul cheltuielilor cu munca vie.

Sistemul valorilor

Valorile se formează pe baza costurilor, preţurilor şi tarifelor, în contabilitate utilizându-se următoarele valori :

- ***valoarea contabilă,*** care reprezintă preţul, costul sau tariful la care s-a înregistrat în contabilitate elementul patrimonial
- ***valoarea contabilă netă,*** care este suma la care este înregistrat un activ/pasiv în bilanţ după deducerea tuturor deprecierilor;
- ***valoarea de piaţă*** care reprezintă preţul care poate fi obţinut pentru un bun pe o piaţă activă; o piaţă activă există atunci când:

  a) elementele comercializate pe piaţă sunt omogene;

  b) în mod normal, pot fi găsiți cumpărători şi vânzători interesaţi, în orice moment;

  c) preţurile sunt accesibile publicului[12];
- ***valoarea de utilizare*** care este valoarea actualizată a fluxurilor de numerar viitoare, estimate din utilizarea continuă a unui activ şi din cedarea sa la sfârşitul duratei de viaţă utilă;
- ***valoarea justă*** care reprezintă suma la care poate fi tranzacţionat un activ sau decontată o datorie, de bunăvoie, între părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii în care preţul este determinat obiectiv;
- ***valoarea realizabilă*** care este valoarea în numerar sau în echivalente ale numerarului, care poate fi obţinută în prezent prin vânzarea normală a activelor;
- ***valoarea realizabilă netă*** care reprezintă preţul de vânzare estimat ce ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, mai puţin costurile estimate pentru finalizarea bunului şi a costurilor ocazionate de procesul de vânzare;
- ***valoarea recuperabilă*** care este suma pe care întreprinderea se aşteaptă să o recupereze din utilizarea viitoare a unui activ, inclusiv valoarea sa reziduală în momentul înstrăinării;
- ***valoarea reziduală*** care reprezintă valoarea netă pe care o întreprindere estimează să o obţină prin cedarea unui activ la încheierea duratei sale de utilizare, după deducerea cheltuielilor aferente cedării;

---

[12] International Accounting Standards Board, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară*, 2011,Partea A, Fundația IFRS, Londra, p. A1296

- ***valoarea de inventar*** care reprezintă valoarea elementelor patrimoniale stabilită cu ocazia inventarierii funcţie de utilitatea şi starea acestora, precum şi de preţul pieţei.

Momentele evaluării în contabilitate a elementelor patrimoniale

Evaluarea în contabilitate presupune cuantificarea elementelor patrimoniale în următoarele momente, şi anume:

- ***în momentul intrării în patrimoniu*** când se utilizează sistemul de costuri, preţuri şi valori funcţie de provenienţa bunurilor; preţul de evaluare la momentul intrării în patrimoniu poartă denumirea de *cost istoric;*
- ***în momentul ieşirii din patrimoniu*** când bunurile se evaluează la valoarea de intrare sau costul istoric cu excepţia elementelor patrimoniale care se evidenţiază cantitativ-valoric funcţie de metode specifice: metoda LIFO, metoda FIFO şi metoda costului mediu ponderat;
- ***în momentul inventarierii*** bunurile se cuantifică la valoarea de inven-tar, care se compară cu valoarea de intrare sau costul istoric. În urma comparaţiei pot rezulta plusuri sau minusuri de valoare care se soluţionează astfel:

a. în cazul elementelor de activ

- plusurile de valoare nu se înregistrează;
- minusurile de valoare se înregistrează astfel:
  - în situaţia deprecierilor reversibile de constituie ajustări pentru depreciere, valoarea elementelor rămânând neschimbată;
  - în situaţia deprecierilor ireversibile se majorează amortizarea elementelor patrimoniale, valoarea acestora rămânând neschimbată

b. în cazul elementelor de pasiv

- plusurile de valoare se înregistrează sub forma ajustărilor pentru depreciere, elementele de pasiv menţinându-şi valoarea contabilă;
- minusurile de valoare nu se înregistrează;

- ***la închiderea exerciţiului*** bunurile se cuantifică la valoarea de intrare respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

3.3.2. Structura activelor patrimoniale

Activele patrimoniale sunt studiate în raport cu destinaţia, durata de utilizare şi capacitatea de a se transforma în numerar, fiind clasificate astfel:

Grupa A
ACTIVE IMOBILIZATE

Subgrupa 1. Imobilizări necorporale

1.1. Cheltuieli de constituire
1.2. Cheltuieli de dezvoltare
1.3. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi active similare
1.4. Fondul comercial
1.5. Alte imobilizări necorporale
1.6. Imobilizări necorporale în curs
1.7. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

Subgrupa 2. Imobilizări corporale

2.1. Terenuri
2.2. Amenajări de terenuri
2.3. Construcţii
2.4. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)
2.5 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
2.6. Mijloace de transport
2.7. Animale şi plantaţii
2.8. Mobilier, aparatura birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale
2.9. Imobilizări corporale în curs
2.10. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale

Subgrupa 3. Imobilizări financiare

3.1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate
3.2. Interese de participare
3.3. Alte titluri imobilizate
3.4. Creanţe imobilizate

3.4.1. Sume datorate de entităţile afiliate
3.4.2. Creanţe legate de interesele de participare
3.4.3. Împrumuturi acordate pe termen lung
3.4.4. Alte creanţe imobilizate
3.4.5. Dobânzi aferente creaţelor imobilizate

Grupa B.
ACTIVE CIRCULANTE

Subgrupa 1. Stocuri

1.1. Materii prime
1.2. Materiale consumabile
1.2.1. Materiale auxiliare
1.2.2. Combustibili
1.2.3. Materiale pentru ambalat
1.2.4. Piese de schimb
1.2.5. Seminţe şi materiale de plantat
1.2.6. Furaje
1.2.7. Alte materiale consumabile
1.3. Materiale de natura obiectelor de inventar
1.4. Producţia în curs de execuţie
1.4.1. Produse în curs de execuţie
1.4.2. Lucrări şi servicii în curs de execuţie
1.5. Produse
1.5.1. Semifabricate
1.5.2. Produse finite
1.5.3. Produse reziduale (rebuturi, materiale recuperabile şi deşeuri)
1.6. Animale şi păsări
1.7. Mărfuri
1.8. Ambalaje
1.9. Stocuri aflate la terţi
1.9.1. Materii prime şi materiale aflate la terţi
1.9.2. Produse aflate la terţi

1.9.3. Animale aflate la terţi
1.9.4. Mărfuri aflate la terţi
1.9.5. Ambalaje aflate la terţi
1.10. Avansuri acordate pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor

Subgrupa 2. Creanţe

2.1. Creanţe comerciale
2.1.1. Clienţi
2.1.2. Clienţi incerţi sau în litigiu
2.1.3. Efecte de primit de la clienţi
2.1.4. Clienţi - facturi de întocmit
2.1.5. Furnizori – debitori pentru prestări de servicii şi executări de lucrări
2.2. Creanţe faţă de salariaţi
2.2.1. Avansuri acordate personalului
2.2.2. Alte creanţe în legătură cu personalul
2.3. Creanţe faţă de stat
2.3.1. Creanţe privind asigurările sociale
2.3.2. Creanţe privind bugetul statului şi bugetele locale
2.3.2.1. TVA de recuperat
2.3.2.2. TVA deductibilă
2.3.2.3. TVA neexigibilă
2.3.2.4. Alte creanţe
2.4. Subvenţii de primit
2.5. Creanţe în cadrul grupului
2.5.1. Creanţe din decontări în cadrul grupului
2.5.2. Dobânzi de încasat aferente decontărilor în cadrul grupului
2.6. Creanţe privind interesele de participare
2.6.1. Creanţe din decontări privind interesele de participare
2.6.2. Dobânzi de încasat aferente decontărilor privind interesele de participare
2.7. Creanţe faţă de asociaţi sau acţionari privind capitalul subscris şi

nevărsat

2.8. Creanţe din decontarea operaţiunilor în participaţie (decontări din operaţiuni în participaţie – activ)

2.9. Debitori diverşi

2.10. Dobânzi de încasat

Subgrupa 3. Investiţii financiare pe termen scurt

3.1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate

3.2. Obligaţiuni emise şi răscumpărate

3.3. Obligaţiuni

3.4. Alte investiţii financiare pe termen scurt şi creanţe asimilate

3.4.1. Alte titluri de plasament

3.4.2. Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament

3.5. Efecte de încasat

3.6. Efecte remise spre scontare

Subgrupa 4. Disponibilităţi băneşti

4.1. Disponibilităţi băneşti în conturi curente la bănci

4.1.1. Conturi la bănci în lei

4.1.2. Conturi la bănci în valută

4.1.3. Sume în curs de decontare

4.2. Acreditive

4.2.1. Acreditive în lei

4.2.2. Acreditive în valută

4.3. Cecuri de încasat

4.4. Disponibilităţi băneşti în numerar

4.4.1. Casa în lei

4.4.2. Casa în devize

Subgrupa 5. Alte active de trezorerie

5.1 Alte valori de trezorerie

5.1.1 Timbre fiscale şi poştale

5.1.2 Bilete de tratament şi odihnă

5.1.3 Tichete şi bilete de călătorie

5.1.4 Alte valori

5.2 Avansuri de trezorerie

Grupa C
CHELTUIELI ÎNREGISTRATE ÎN AVANS

Cheltuieli înregistrate în avans

3.3.3. Cadrul conceptual, recunoaşterea şi evaluarea activelor

3.3.3.1. Cadrul conceptual al activelor patrimoniale

ACTIVELE IMOBILIZATE

Sunt valori economice materiale şi băneşti concretizate în investiţii care au o perioadă de utilizare şi lichiditate mai mare decât durata unui exerciţiu financiar.

Imobilizările necorporale

Sunt active imobilizate care nu îmbracă o formă fizică concretă şi nu se referă la activitatea financiară. Un activ necorporal este un activ identificabil nemonetar, fără suport material şi deţinut pentru utilizare în procesul de producţie sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat altora, sau pentru motive administrative.[13]

Cheltuielile de constituire

Reprezintă:

- cheltuielile ocazionate de înfiinţarea unităţii patrimoniale (taxele de înmatriculare şi autorizare);
- cheltuieli legate de majorarea/diminuarea capitalului social, precum şi cheltuielile legate de modificarea actelor constitutive;
- cheltuielile efectuate pentru emisiunea de obligaţiuni şi alte titluri

[13] *Ordinul Ministrului Finanţelor Publice nr. 3.055/ 2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766 bis din 10.11.2009

negociabile;
- cheltuielile de prospectare a pieţei, de publicitate şi alte cheltuieli legate de înfiinţarea şi dezvoltarea entităţii patrimoniale.

Cheltuielile de dezvoltare

Cuprind cheltuielile efectuate pentru modernizarea şi perfecţionarea activităţii de exploatare, dezvoltarea capacităţii de producţie, creşterea calităţii produselor, crearea de noi tehnologii de fabricaţie, precum şi cheltuielile ocazionate de descoperirea de noi rezerve de substanţe minerale utile etc..

Concesiunea

Reprezintă dreptul de exploatare a unui bun sau de executare a unei lucrări, proprietatea concedentului, pe o perioadă determinată de timp, drept pentru care concesionarul plăteşte o anumită sumă de bani denumită ***redevenţă***.

Brevetul

Este documentul oficial prin care se recunoaşte dreptul asupra unei invenţii. În contabilitate, valoarea brevetului este constituită, fie din cheltuielile ocazionate de brevetarea unor invenţii proprii firmei (recompensa acordată inventatorilor, taxele de înregistrare etc.), fie din valoarea de aport la capital sau valoarea de donaţie a brevetelor.

Licenţele

Reprezintă drepturi de utilizare a unor invenţii sau autorizaţii obţinute din partea statului pentru efectuarea anumitor operaţiuni. În contabilitate valoarea licenţelor este reprezentată de sumele de bani achitate pentru obţinerea acestor licenţe.

Mărcile

Sunt reprezentate de semnele distinctive ce urmează a fi aplicate pe produsele proprii. Valoarea mărcilor este dată de cheltuielile efectuate pentru realizarea sau achiziţia acestora, sau de valoarea de aport sau donaţie a acestora.

Alte drepturi şi valori similare

Cuprind ale drepturi de proprietate industrială şi intelectuală altele decât invenţiile, respectiv drepturile privind desenele şi modelele industriale, denumirea firmei, operele literare, artistice şi ştiinţifice, protecţia împotriva concurenţei neloiale, dreptul de emisie, dreptul asupra programelor de calculator, drepturile de transmisie prin cablu şi sateliţi etc..

Fondul comercial Se referă la clientelă, vadul comercial, debuşee (segmente de piaţă profitabile în care mărfurile se pot desface uşor şi în cantităţi mari), poziţia geografică, reputaţia firmei etc., şi cuprinde cheltuielile efectuate pentru menţinerea sau dezvoltarea elementelor susmenţionate sau diferenţa dintre valoare de achiziţie a unei întreprinderi şi activul net contabil al acesteia.

Alte imobilizări necorporale Cuprind programele informatice, studiile de fezabilitate, studiile de marketing etc., sau orice alte investiţii pe o perioadă mai mare de un an care nu îmbracă o formă fizică şi nu sunt reprezentate de activităţi financiare.

Imobilizări necorporale în curs Sunt reprezentate de diferitele categorii de imobilizări necorporale susmenţionate, care nu au fost finalizate la finele unui exerciţiu financiar.

Avansurile acordate pentru imobilizări necorporale Reprezintă sumele de bani achitate furnizorilor reprezentând plăţi în avans pentru achiziţionarea de imobilizări necorporale.

Imobilizările corporale Sunt active imobilizate care au o formă materială concretizată fizic, constituindu-se în capitalul fizic de lucru al entităţii patrimoniale. Imobilizările corporale sunt active care:

- sunt deţinute de o persoană juridică pentru a fi utilizate în producţia proprie de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;
- sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an[14]

Amenajările de terenuri Sunt reprezentate de cheltuielile efectuate pentru canalizări, drenaje, terasamente, etc., efectuate pe terenurile deţinute de unitatea patrimonială.

---

[14] *Ordinul Ministrului Finanţelor Publice nr. 3.055/ 2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766 bis din 10.11.2009

Construcţiile Sunt reprezentate de clădiri, construcţii uşoare (barăci, magazii, şoproane etc.), piste şi platforme, instalaţii de sondare, puţuri şi galerii de mină, rampe de încărcare-descărcare, coşuri de fum, turnuri de răcire, iazuri pentru decantarea sterilului, infrastructura pentru transporturi (drumuri, căi ferate etc.), reţelele de transport pentru energie, apă, gaze naturale, produse petroliere, baraje şi lacuri de acumulare, centrale termoelectrice şi hidroelectrice, centrale termice, împrejmuiri, poduri şi podeţe, conducte pentru canalizare, branşamente şi instalaţii etc..

Echipamentele tehnologice Cuprind maşini (maşini de alezat, maşini de frezat, maşini de rabotat, maşini de debitat, maşini de fasonat, maşini de tricotat, strunguri, prese, maşini agricole etc.), utilaje (transformatoare, convertizoare, redresoare, compresoare, pompe, ventilatoare, amestecătoare etc.), instalaţii de lucru (instalaţii de tratare, instalaţii de uscare, cuptoare, linii tehnologice, linii de autoservire pentru alimentaţia publică, coloane de distilare, mori etc.), instrumente (instrumente medicale, instrumente muzicale, instrumente de frizerie etc.) şi alte accesorii pentru producţie şi servicii.

Aparatele şi instalaţiile de măsurare, control şi reglare Cuprind aparatele de cântărit, aparatele de marcat, contoarele, analizoarele, comparatoarele, termometrele, calculatoarele electronice şi echipamentele periferice aferente acestora

Mijloacele de transport Sunt formate din mijloacele utilizate pentru transportul de bunuri şi persoane, şi anume: autoturisme, microbuze, autobuze, autocare, autocamioane, locomotive, vagoane, nave maritime, aeronave, elicoptere, macarale, benzi transportoare, elevatoare, mijloace de transport cu tracţiune animală etc..

Plantaţiile Se referă la plantaţiile de vii, de pomi fructiferi, de hamei, de arbori etc..

Animalele Sunt reprezentate de animalele de muncă (boi, cai, măgari, etc.), pentru producţie (vaci sau bivoli de lapte), reproducţie (tauri, berbeci etc.), pentru pază şi vânătoare(câini).

Mobilierul Cuprinde mobilierul propriu-zis (dulapuri, mese, birouri, rafturi, etc.) şi panourile, reclamele luminoase, tacâmurile din metale preţioase, perdelele, draperiile, covoarele, tablourile, televizoarele, aparatele video etc.

Aparatura birotică Cuprinde maşinile de scris, aparatele de desenat, aparatele de copiat, aparatele telefonice, instalaţiile radio, maşinile de numărat etc..

Echipamentele de protecţie a valorilor materiale şi umane Cuprind uşile blindate, ferestrele antiefracţie şi antiglonţ, casele de bani, seifurile, automatele bancare, sistemele de protecţie pentru incendii, sistemele pentru controlul accesului, supraveghere şi alarmă la efracţie etc.

Imobilizările corporale în curs Sunt reprezentate de mijloacele fixe sau amenajările de terenuri care nu au fost finalizate la finele unui exerciţiu financiar.

Avansurile acordate pentru imobilizările corporale Reprezintă sumele de bani achitate furnizorilor reprezentând plăţi în avans pentru achiziţionarea de imobilizări corporale.

Nu intră în categoria imobilizărilor corporale

- motoarele, aparatele şi alte subansambluri ale mijloacelor fixe procurate în scopul înlocuirii componentelor uzate cu ocazia reparaţiilor de orice fel, care nu modifică parametrii tehnici iniţiali ai mijlocului fix;
- sculele, instrumentele şi dispozitivele speciale ce se folosesc fie la fabricarea anumitor produse în serie, fie la executarea unei anumite comenzi, indiferent de valoarea şi durata lor de funcţionare normală;
- construcţiile şi instalaţiile provizorii;
- animalele care nu au îndeplinit condiţiile pentru a fi trecute la animale adulte;
- animalele la îngrăşat;
- păsările;
- coloniile de albine;

- pădurile;
- investiţiile efectuate pentru realizarea lucrărilor miniere din afara perimetrelor de exploatare, precum şi cele pentru foraj executate pentru explorări, prospecţiuni geologice şi geofizice;
- forajele pentru alimentarea cu apă care nu au dat rezultate;
- sondele situate în gaz – capul unor zăcăminte de ţiţei, precum şi sondele de cercetare geologică care au pus în evidenţă acumulări de hidrocarburi, dar care din motive geologo-tehnice şi economice obiective nu pot fi exploatate;
- prototipurile, atât timp cât servesc ca model la executarea producţiei de serie, inclusiv seria zero, sau sunt supuse încercărilor în vederea omologării la producător;
- echipamentul de protecţie şi de lucru, îmbrăcămintea specială, şi accesoriile de pat, indiferent de valoarea şi durata lor de utilizare.[15]

Imobilizările financiare

Sunt investiţii financiare cu o lichiditate mai mare de un an concretizate în participaţii la capitalul altor societăţi, împrumuturi acordate societăţilor din cadrul grupului sau altor societăţi la care se deţin participaţii, garanţii depuse în contul altor societăţi, achiziţii de hârtii de valoare sau drepturi similare pe o perioadă mai mare de un an şi depozite bancare constituite pe termene mai mari de un an.

Acţiunea

Este o valoare mobiliară certificată, care reprezintă o cotă parte din capitalul social al unei societăţi pe acţiuni, generând drepturi sociale şi patrimoniale: dreptul de proprietate, dreptul de vot şi dreptul la dividende.

Părţile sociale

Reprezintă cota parte din capitalul social al societăţilor cu răspundere limitată, al societăţilor în nume colectiv sau al societăţilor în comandită simplă, care dă dreptul proprietarului la vot şi dividende.

---

[15] Legea 15/24.03.1994, republicată, *privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale*, art. 6, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 242/31.05.1999, cu modificările și completările ulterioare

Interesele de participare Reprezintă interesele deţinute de o întreprindere în acţiunile altei întreprinderi. Interesele de participare sunt deţinute pe termen lung în scopul garantării contribuţiei la activităţile întreprinderii respective.

Alte titluri imobilizate Cuprind obligaţiunile neconvertibile, titlurile de stat, bonurile de tezaur, certificatele substitutive de devize, certificatele de depozit şi alte titluri şi valori similare, deţinute pentru o perioadă mai mare de un an.

Titlurile de stat Sunt titluri de credit emise de stat care nu au o formă materializată, pentru care statul la scadenţă plăteşte un venit sub formă de dobândă.

Bonurile de tezaur Sunt titluri de credit materializate care se utilizează în relaţiile dintre stat şi persoanele fizice sau juridice, fiind emise pentru acoperirea unor cheltuieli bugetare curente, şi pentru care statul la răscumpărare plăteşte dobândă.

Certificatele de depozit Sunt titluri care atestă depunerea unei anumite sume de bani sau a unei cantităţi de obiecte preţioase la o bancă sau altă instituţie financiară.

Creanţele imobilizate Cuprind drepturile agentului economic în legătură cu participaţiile, împrumuturile acordate pe termen mediu şi lung, garanţiile depuse pentru asigurarea onorării unor obligaţii pe termen mai mare de un an

Creanţe legate de interesele de participare Cuprind dividendele de încasat si alte drepturi de primit aferente titlurilor de participare şi imobilizărilor financiare sub forma intereselor de participare, care urmează a se încasa într-o perioadă mai mare de un an. În cadrul creanţelor legate de participaţii contabilitatea face distincţie între creanţele privind participaţiile şi interesele de participare în cadrul grupului şi în afara grupului

Împrumuturile acordate

Sunt sume de bani acordate unităţilor din cadrul grupului sau din afara grupului, pe o perioadă mai mare de un an, în baza unor contracte de împrumut**.**

Alte creanţe imobilizate

Cuprind orice alte investiţii financiare care au o durată de imobilizare mai mare de un an , ca de exemplu: garanţii depuse în conturi colaterale**,** cauţiuni, creanţe neîncasate constituite drept garanţii etc..

Dobânzile aferente creanţelor imobilizate

Se referă la dobânzile aferente împrumuturilor pe termen mediu şi lung, dobânzile aferente creanţelor din interese de participare, dobânzile aferente depozitelor colaterale sub forma imobilizărilor financiare, dobânzile aferente creanţelor neîncasate constituite drept garanţii, precum şi dobânzile aferente altor creanţe imobilizate.

ACTIVELE CIRCULANTE

Sunt valori economice materiale, băneşti şi în curs de decontare care au o perioadă de lichiditate mai mică de un an. Activele circulante mai sunt denumite şi active curente.

„Un activ trebuie clasificat ca activ curent atunci când:

- este achiziţionat sau produs pentru consum propriu sau în scopul comercializării şi se aşteaptă să fie realizat în termen de 12 luni de la data bilanţului;
- este reprezentat de creanţe aferente ciclului de exploatare;
- este reprezentat de trezorerie sau echivalente de trezorerie a căror utilizare nu este restricţionată.”[16]

Ciclul de exploatare reprezintă perioada de timp dintre achiziţionarea stocurilor care intră într-un proces de transformare care se finalizează prin

---

[16] *Ordinul Ministrului Finanţelor Publice nr. 3.055/ 2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766 bis din 10.11.2009

obţinerea de numerar sau echivalente de numerar. Echivalentele de numerar cuprind investiţiile financiare pe termen scurt, uşor convertibile în numerar, al căror risc de schimbare a valorii este nesemnificativ.

Stocurile

Sunt valori materiale utilizate pentru realizarea activităţii de exploatare prin consumul lor în vederea producerii de noi bunuri sau revânzarea lor.

„Stocurile sunt active:

- deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;
- în curs de producţie în vederea unei vânzări în aceleaşi condiţii ca mai sus; sau
- sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii."[17]

Materiile prime

Cuprind bunurile materiale utilizate pentru realizarea produselor, lucrărilor şi serviciilor constituindu-se în substanţa de bază a acestora. În categoria materiilor prime se pot identifica *materiile prime prelucrabile* şi *materialele de bază*.

Materiile primeprelucrabile

Sunt materiile prime care sunt supuse unor procese de prelucrare pentru a fi utilizate la realizarea produsului final.

Exemplu: barele de oţel sunt supuse unor procese de debitare, frezare etc., pentru obţinerea unei piese care este parte componentă a unui produs.

Materialele de bază

Se constituie din piesele componente achiziţionate în vederea ansamblării acestora pentru realizarea unui produs sau din materialele utilizate pentru executarea unei lucrări sau prestarea unui serviciu.

Exemplu: piesele componente pentru realizarea unui calculator personal – harddiscul, tastatura, placa de bază etc.,- sau betonul pentru

---

[17] Idem

realizarea fundaţiei unei clădiri etc..

Materialele consumabile

Sunt reprezentate de bunurile care ajută la realizarea obiectului de activitate al firmei, fie participând într-o proporţie mai redusă la realizarea produselor, serviciilor sau lucrărilor (finisare, ambalare, transport etc.), fie participând în mod indirect la acesta (piese de schimb, rechizite de birou etc.).

Materialele auxiliare

Au rolul de completare a materiilor prime sau materialelor de bază pentru realizarea produselor, lucrărilor şi serviciilor, ca exemplu: vopseaua pentru automobile, oxigenul tehnic pentru sudură etc..

Combustibilii

Sunt reprezentaţi de lichidele sau gazele utilizate pentru asigurarea bunului mers al procesului de producţie, aprovizionare sau desfacere şi constau în: benzină, motorină, gaz lichefiat, cărbune, ţiţei etc..

Materialele pentru ambalat

Cuprind bunurile utilizate pentru ambalarea produselor realizate, care nu pot fi refolosite şi intră în valoarea produsului, ca de exemplu: cutiile pentru conserve, sticlele nereturnabile, cutiile din carton, hârtia pentru ambalarea mărfurilor la magazinele cu amănuntul etc..

Piesele de schimb

Sunt bunurile utilizate pentru înlocuirea unor componente ale instalaţiilor tehnice sau mijloacelor de transport sau pentru întreţinerea produselor în perioada de garanţie şi postgaranţie.

Seminţe şi materiale de plantat

Seminţele sunt utilizate pentru cultura plantelor care se perpetuează prin însămânţare, iar ***materialele de plantat*** constau în răsaduri, puieţi etc., utilizate pentru plantarea de pomi fructiferi, viţă de vie etc..

În această categorie sunt cuprinse seminţele şi materialele de plantat

utilizate de entitatea patrimonială pentru activităţile anexe: protecţia mediului, grădini cultivate pentru cantina proprie etc. De remarcat este faptul că seminţele şi materialele de plantat utilizate de către unităţile agricole pentru diverse culturi sunt materiale de bază.

Furajele

Cuprind produsele de origine vegetală, minerală şi animală utilizate pentru hrana animalelor. În cazul animalelor de producţie (pentru lapte, carne, ouă etc.) furajele se vor încadra la materiale de bază.

Alte materiale consumabile

Cuprind materialele consumabile care nu sunt studiate separat şi care au un rol indirect în realizarea obiectului de activitatea de bază, ca de exemplu: documentele tipizate, hârtia pentru scris, rechizitele, pliantele, materiale pentru protecţia muncii, materiale pentru întreţinere etc.

Materiale de natura obiectelor de inventar

Reprezintă bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate imobilizări corporale, indiferent de durata lor de utilizare, sau cu o durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum şi bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecţie, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, mecanismele, dispozitivele, verifica-toarele, SDV-urile, aparatele de măsură şi control, matriţele utilizate la executarea unor produse şi alte obiecte similare).

Producţia în curs de execuţie

Reprezintă producţia care nu a trecut prin toate stadiile procesului de prelucrare intermediară sau finală, prevăzute în tehnologia de fabricaţie, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime.

Prodsele finite

Sunt bunurile realizate din producţia proprie care au parcurs în întregime etapele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări

ulterioare putând livrate către terţi.

Semifabricatele Sunt bunurile bine individualizate care reprezintă componente de bază ale produsului finit şi care se realizează în cadrul unităţii patrimoniale, putând fi valorificate în forma în care se prezintă, prin vânzare sau prin darea în consum pentru realizarea produselor finite.

Produsele reziduale Sunt reprezentate de produsele secundare realizate concomitent cu produsul finit (*exemplu*: şrotul la fabricarea uleiului, melasa la fabricarea zahărului etc.), precum şi de materialele recuperabile şi deşeurile rezultate din producţie care pot fi valorificate.

Animalele şi păsările Cuprind:

- animalele născute şi cele tinere de orice fel (viţei, miei, purcei, mânji şi altele), crescute şi folosite pentru reproducţie;
- animalele şi păsările la îngrăşat pentru a fi valorificate;
- coloniile de albine;
- animalele pentru producţie – lână, lapte, blană etc..

Mărfurile Sunt bunurile achiziţionate de unitatea patrimonială cu scopul de a le revinde. În literatura contabilă, în categoria de mărfuri mai sunt cuprinse şi produsele finite vândute prin magazinele proprii de desfacere. Considerăm această interpretare o eroare determinată de studiul stocurilor în raport cu locul de depozitare şi desfăşurare a actului de comerţ şi nu în raport cu obiectul de activitate al unităţii patrimoniale, ceea ce conduce în cele mai multe cazuri la denaturarea informaţiei contabile furnizate prin situaţiile financiare anuale.

Ambalajele Sunt bunurile utilizate pentru ambalarea produselor, fiind returnabile, precum şi bunurile folosite pentru transportul produselor care nu îndeplinesc condiţiile prevăzute pentru imobilizări corporale, ca de exemplu: containerele, sticlele returnabile,

paleţii, lăzile, etc. Ambalajele care fac parte din această categorie se mai numesc şi ambalaje de circulaţie.

Stocurile aflate la terţi

Sunt reprezentate de stocurile proprietatea unităţii patrimoniale care din diverse motive nu se găsesc la sediul acesteia, şi anume: fie sunt trimise spre prelucrare, fie sunt în custodie, fie se află pentru vânzare în consignaţie etc..

Furnizorii debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor

Reprezintă avansurile acordate pentru cumpărări de stocuri, respectiv sumele de bani achitate terţilor în vederea achiziţiei de stocuri. Tot în această categorie, sunt cuprinse şi creanţele privind ambalajele care circulă în regim de restituire, precum şi alte bunuri de primit de la furnizori şi pentru care nu există documente de custodie.

Creanţele

Creanţele reprezintă valori economice în curs de decontare sau drepturi ale creditorului asupra debitorului pentru care unitatea patrimonială urmează să primească un echivalent bănesc sau în natură. Această categorie economică are la bază livrările de bunuri, executarea de lucrări şi prestarea de servicii fără încasare imediată sau achitarea unor sume de bani în avans pentru achiziţii de lucrări şi servicii pentru activitatea de exploatare, respectiv achitarea de sume de bani peste nivelul datoriilor.

Creanţele comerciale

Sunt reprezentate de creanţele rezultate din operaţiunile comerciale ale unităţii patrimoniale, respectiv vânzările de bunuri şi servicii şi avansurile acordate pentru cumpărări de lucrări şi servicii pentru activitatea de exploatare.

Clienţii

Sunt reprezentaţi de creanţele faţă de persoanele juridice şi fizice cărora unitatea patrimonială le-a livrat bunuri, executat lucrări sau prestat servicii cu încasarea la un termen ulterior.

Clienţii incerţi

Cuprind clienţii a căror încasare a devenit nesigură sau îndoielnică ca urmare a incapacităţii de plată declarate.

Clienţii în litigiu

Sunt clienţii pentru care unitatea patrimonială a demarat acţiuni judiciare la instanţele judecătoreşti competente sau s-a înscris la masa creditorilor în cazul falimentului.

Clienţii – facturi de întocmit

Clienţii fără facturi întocmite *sau* ***clienţii - facturi de întocmit*** sunt clienţii cărora li s-au livrat bunuri pe baza avizelor de însoţire, urmând a li se întocmi factura ulterior, termenul fiscal admis fiind de trei zile lucrătoare. Tot din această categorie fac parte şi clienţii cu care s-au încheiat contracte cu plata în rate, pentru care data întocmirii facturii este data plăţii ratelor.

Efectele comerciale de primit de la clienţi

Sunt reprezentate de instrumentele de decontare primite de unitatea patrimonială în momentul livrării bunurilor, lucrărilor şi serviciilor, prin care se atestă valoarea creanţei, data şi locul încasării acesteia, fiind concretizate în cecuri, bilete la ordin, cambii etc.

Furnizorii debitori pentru executarea de lucrări

Reprezintă creanţele faţă de furnizori din avansurile acordate furnizorilor pentru executarea de lucrări şi prestarea de servicii sau din transferul de bunuri în regim de restituire.

Creanţele faţă de salariaţi

Reprezintă drepturile unităţii asupra salariaţilor rezultate din relaţiile dintre cele două părţi atât în legătură cu salariile, cât şi în legătură cu alte operaţiuni patrimoniale.

Avansurile acordate personalului

Sunt reprezentate de sumele de bani acordate în avans în contul obligaţiilor faţă

de personal (salarii, prime, indemnizaţii pentru concedii etc.).

Alte creanţe în legătură cu personalul

Cuprind creanţele rezultate din:

- imputaţiile pentru pagubele produse de salariaţi;
- drepturi de personal necuvenite;
- diverse sume de încasat ca urmare a distribuirii de echipament de lucru cu plata parţială suportată de salariaţi;
- chiriile datorate unităţii patrimoniale;
- avansurile de trezorerie nejustificate;
- alte relaţii necomerciale apărute între salariaţi şi unitate.

Creanţele faţă de stat

Cuprind creanţele generate de achitarea unor sume de bani peste nivelul obligaţiilor privind impozitele, taxele şi contribuţiile datorate, sau de achitarea unor sume de bani în avans conform legislaţiei fiscale pentru diferite impozite, sau de operaţiunile de decontare a taxei pe valoarea adăugată. Această categorie de creanţe este studiată de contabilitate în strânsă legătură cu legislaţia fiscală.

Creanţele privind asigurările sociale

Cuprind creanţele privind contribuţiile la asigurările sociale de pensii, la asigurările sociale de sănătate şi la fondul de şomaj, şi constau din sume achitate peste nivelul datoriilor sau sume de primit de la aceste bugete pentru plata unor indemnizaţii de concedii medicale, pentru acoperirea unor cheltuieli legate de anumite categorii de personal angajate: absolvenţi, şomeri etc..

Creanţele privind bugetul statului şi bugetele locale

Reprezintă sumele de recuperat de la administraţia centrală sau locală a statului privind impozitele şi taxele datorate rezultate din plăţi în avans, plăţi peste nivelul datoriilor şi sume de recuperat de la buget privind taxa pe valoarea adăugată.

Creanţele privind impozitul pe profit

Pot să apară în cazul efectuării de plăţi peste nivelul datoriilor privind acest impozit sau în cazul plăţilor în avans a acestui tip de impozit dacă legislaţia fiscală prevede acest lucru.

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) de recuperat

Rezultă din decontarea taxei pe valoarea adăugată colectată(aferentă vânzărilor de bunuri, lucrări şi servicii şi avansurilor primite de la clienţi, şi datorată bugetului de stat) cu taxa pe valoarea adăugată deductibilă (aferentă cumpărărilor de bunuri şi servicii, precum şi avansurilor acordate furnizorilor, fiind considerată TVA de primit de la bugetul de stat), când TVA deductibilă este mai mare decât TVA colectată.

Creanţele privind taxa pe valoarea adăugată neexigibilă

Se referă la creanţele legate de taxa pe valoarea adăugată aferentă cumpărărilor de bunuri şi servicii pentru care nu s-a primit factura fiscală.

Creanţele privind impozitul pe venituri din salarii

Pot să apară în cazul efectuării de plăţi peste nivelul datoriilor privind acest impozit sau în cazul regularizării anuale a impozitului pe venitul global.

Creanţele privind alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

Rezultă din efectuarea de plăţi peste nivelul datoriilor privind impozitul pe dividende, impozitul pe veniturile nerezidenţilor, impozitul pe clădiri şi terenuri, taxele vamale, taxele asupra mijloacelor de transport etc..

Creanţele privind fondurile speciale

Apar în cazul efectuării de plăţi peste nivelul datoriilor privind fondurile speciale prevăzute prin legislaţia fiscală, cum ar fi: fondul de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, fondul pentru dezvoltarea sistemului energetic, fondul pentru promovarea şi dezvoltarea

turismului etc..

Alte creanţe în legătură cu bugetul statului şi bugetele locale

Se referă la creanţele legate de sumele cuvenite unităţii patrimoniale, datorate de buget, altele decât impozitele şi taxele (*exemplu*: reducerile acordate pentru plata în termen a impozitelor şi taxelor cu recuperare ulterioară momentului plăţii), precum şi creanţele legate de sumele achitate peste nivelul altor datorii la buget decât impozitele şi taxele.

Creanţele privind subvenţiile de primit

Se referă la fondurile alocate cu titlu gratuit sau fondurile nerambursabile de primit de la stat sau alte organisme financiare, sau la bunurile donate, pentru care există un contract întocmit, încasarea, respectiv donaţia urmând a se efectua la o dată ulterioară semnării contractului.

Creanţele în cadrul grupului

Cuprind creanţele din decontările în cadrul grupului şi decontările privind interesele de participare şi constau în:

- creanţe din transferul de bunuri şi servicii în cadrul grupului;
- creanţe din transferul de sume de bani altor unităţi din cadrul grupului;
- dobânzile de încasat aferente împrumuturilor acordate în cadrul grupului sau unităţilor la care se deţin interese de participare;
- dividendele de încasat şi alte drepturi de primit aferente titlurilor de participare şi imobilizărilor financiare sub forma intereselor de participare;
- alte creanţe rezultate din relaţiile de decontare.

Creanţele faţă de acţionari sau asociaţi

Se referă la drepturile unităţii patrimoniale deţinute asupra acţionarilor sau asociaţilor în legătură cu subscrierea la capitalul social, ocazie cu care acţionarii sau asociaţii se obligă să aducă aporturi în numerar sau în natură.

Creanţele din operaţiuni în participaţie

Cuprind creanţele izvorâte din efectuarea unor activităţi comerciale în comun, în baza unui contract de asociere şi constau din creanţe legate de decontarea veniturilor şi cheltuielilor realizate din operaţiunile în participaţie, din sumele de bani virate coparticipanţilor, din valoarea bunurilor transferate coparti-cipanţilor etc. În contabilitate creanţele din operaţiuni în participaţie sunt denumite *decontări din operaţii în participaţie-activ.*

Creanţele privind debitorii diverşi

Se referă la creanţele rezultate din vânzarea de bunuri în afara relaţiilor comerciale (vânzarea de imobilizări, de investiţii financiare etc.), din împrumuturile financiare acordate pe termen scurt altor societăţi sau din plăţile efectuate peste nivelul datoriilor faţă de terţi.

Investiţiile financiare pe termen scurt

Reprezintă titluri de valoare achiziţionate în vederea obţi-nerii unui venit pe termen scurt. O investiţie financiară curentă (n.a. pe termen scurt) este o investiţie care urmează să fie deţinută pentru mai puţin de un an."

Acţiunile deţinute la entităţile afiliate

Sunt reprezentate de acţiunile cumpărate pentru o perioadă mai mică de un an, cu scopul de a obţine un venit pe termen scurt din dividende sau din preţul de cesiune.

Obligaţiunile

Sunt titluri de credit sub forma hârtiilor de valoare emise de agenţi economici, bănci, instituţiile statului,etc., care conferă posesorului acestora calitatea de creditor al instituţiei emitente şi dreptul de a primi un venit suplimentar faţă de creditul acordat, sau convertirea acestora în acţiuni.

Obligaţiunile emise şi răscumpărate

Sunt reprezentate de obligaţiunile proprii răscumpărate cu scopul de a fi anulate.

Alte titluri de plasament

Cuprind bonurile de tezaur, bonurile de casă,

certificatele substitutive de devize, certificatele de depozit etc..

Bonurile de casă

Sunt titluri de credit materializate ce consemnează împrumuturi acordate de o persoană juridică sau fizică unei bănci sau unei companii. Aceste bonuri sunt emise de întreprinderi şi bănci în vederea acoperirii unor goluri temporare de casă, asemănându-se cu obligaţiunile pe termen scurt şi fiind purtătoare de dobânzi negociabile.

Dobânzile de încasat la obligaţiuni şi alte titluri de plasament

Sunt dobânzile aferente acestor titluri calculate la finele lunii curente, dar neîncasate, încasarea urmând a se efectua în perioada următoare.

Valorile de încasat

Rezintă efectele comerciale - cecuri, bilete la ordin, cambii - depuse la bancă pentru încasare sau scontare.

Efectele de încasat

Se referă la bilete la ordin, cambii sau trate depuse la bancă pentru încasare.

Efectele remise spre scontare

Se referă la aceleaşi instrumente de decontare depuse la bancă în vederea scontării.

Scontarea

Este operaţiunea de cumpărare a efectelor de comerţ neajunse la scadenţă de către bancă sau altă instituţie financiară, contra unei sume de bani denumită scont sau taxă de scont, care se reţine din valoarea nominală a titlurilor.

Disponibilităţile băneşti şi alte active de trezorerie

Cuprind diponibilităţile băneşti în conturi la bănci, numerarul în casierie şi alte active de trezorerie.

Disponibilităţile în conturi la bănci

Cuprind lichidităţile băneşti sub forma banilor scriptici sau

de cont, în lei şi devize, de care unitatea patrimonială dispune la un moment dat în conturile deschise la bănci, precum şi sumele în curs de decontare rezultate din transferul disponibilităţilor de la o bancă la alta.

Dobânzile de încasat

Reprezintă dobânzile aferente conturilor de disponibilităţi sau creditelor pe termen scurt acordate altor unităţi din afara grupului, calculate la finele lunii curente, cu încasarea în perioada următoare.

Acreditivele

Reprezintă instrumentul de garantare a plăţii produselor livrate sau lucrărilor executate şi serviciilor prestate de furnizori, prin constituirea din disponibilităţile în lei sau devize, de depozite colaterale din care se vor efectua decontări pe măsura îndeplinirii condiţiilor contractuale prevăzute la deschiderea acreditivului.

Numerarul din casierie

Cuprinde lichidităţile sub forma banilor efectivi, în lei şi valută, păstrate în casieria unităţii patrimoniale, provenind din încasări de valori mici sau ridicări din conturile de la bancă.

Avansurile de trezorerie

Reprezintă sumele de bani puse la dispoziţia administratorilor sau salariaţilor în vederea efectuării unor plăţi în numele unităţii patrimoniale. Cel mai des utilizate sunt avansurile pentru acoperirea cheltuielilor de deplasare în interesul serviciului şi avansurile pentru acoperirea unor cheltuieli administrativ-gospodăreşti.

Alte valori de trezorerie

Cuprind documente cu valoare în schimbul cărora la prezentare terţii care s-au angajat prin vânzarea acestora, efectuează serviciile promise. Aceste documente cu valoare, au regim special şi se păstrează în casieria unităţilor patrimoniale, fiind evidenţiate pe tipuri de valori, cantitativ şi valoric.

Alte valori

Cuprind bonurile cantităţi fixe, cartelele telefonice, tichetele de masă, biletele şi abonamentele la spectacole etc..

CHELTUIELILE ÎNREGISTRATE ÎN AVANS

Se referă la cheltuielile anticipate sau efectuate în avans, adică cheltuielile efectuate în exerciţiul financiar curent, dar care se vor suporta eşalonat pe baza unui scadenţar, din rezultatele exerciţiilor financiare viitoare, cum ar fi: cheltuielile cu primele de asigurare, cheltuielile cu abonamentele la ziare şi reviste sau orice alte cheltuieli pentru care s-au primit documente justificative.

Cheltuielile înregistrate în avans se evalează la valoarea nominală.

3.3.3.2. Recunoaşterea activelor patrimoniale

Recunoaşterea imobilizărilor

Imobilizările sunt recunoscute în bilanţ dacă pot fi evaluate în mod credibil şi se estimează că vor genera beneficii economice viitoare pentru întreprindere.

Cheltuieli accesorii pentru achiziţionarea imobilizărilor corporale şi necorporale se includ în costul de achiziţie al acestora.

Cheltuielile accesorii privind achiziţionarea imobilizărilor financiare fac obiectul cheltuielilor de exploatare ale exerciţiului.

Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli aferente perioadei în care au fost efectuate (*exemplu*: costul reparaţiilor efectuate la imobilizările corporale). În situaţia efectuării unor modernizări care conduc la obţinerea de profituri suplimentare, costurile acestor modernizări se adaugă la valoarea imobilizării.

Recunoaşterea activelor circulante

Stocurile sunt recunoscute în bilanţ dacă pot fi evaluate în mod credibil şi se estimează că vor genera beneficii economice viitoare pentru întreprindere.

Cheltuieli accesorii pentru achiziţionarea stocurilor se includ în costul de achiziţie al acestora.

Recunoaşterea creanţelor

Creanţele sunt recunoscute ca active dacă pot fi evaluate în mod credibil şi se estimează că vor genera beneficii economice viitoare pentru întreprindere.

Diferenţele de curs valutar ce apar cu ocazia încasării creanţelor în valută la cursuri de schimb diferite faţă de cele la care au fost înregistrate iniţial sau faţă de cele la care au fost raportate în situaţiile financiare anuale anterioare, trebuie recunoscute ca venituri din diferenţe de curs valutar (dacă cursul din data încasării este superior cursului de înregistrare) sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar (dacă cursul din data încasării este inferior cursului de înregistrare) la data încasării.

Recunoaşterea investiţiilor financiare pe termen scurt

Investiţiile financiare pe termen scurt sunt recunoscute ca active dacă pot fi evaluate în mod credibil şi se estimează că vor genera beneficii economice viitoare pentru întreprindere.

Cheltuielile accesorii privind achiziţionarea investiţiilor financiare pe termen scurt fac obiectul cheltuielilor de exploatare ale exerciţiului.

Recunoaşterea disponibilităţilor băneşti

Disponibilităţile băneşti şi alte active de trezorerie sunt recunoscute ca active dacă pot fi evaluate în mod credibil şi se estimează că vor genera beneficii economice viitoare pentru întreprindere.

Cheltuielile accesorii privind achiziţionarea valutelor şi valorilor de trezorerie fac obiectul cheltuielilor de exploatare ale exerciţiului.

3.3.3.3. Evaluarea activelor patrimoniale

3.3.3.3.1. Evaluarea activelor imobilizate

Evaluarea la intrarea în patrimoniu

La intrarea în patrimoniu, imobilizările se evaluează la:

- *costul de achiziţie* în cazul imobilizărilor cumpărate;
- *costul efectiv de producţie* în cazul imobilizărilor realizate în regie proprie;

- *valoarea de aport* în cazul imobilizărilor aduse ca aport la capitalul social;
- *valoarea justă* pentru bunurile dobândite cu titlu gratuit.

Evaluarea la ieşirea din patrimoniu

La ieşirea din patrimoniu imobilizările se evaluează la valoarea contabilă.

Evaluarea la inventariere

La inventariere imobilizările se evaluează la valoarea de inventar, care se compară cu valoarea contabilă, procedându-se astfel:

- plusurile de valoare nu se înregistrează;
- minusurile de valoare care reprezintă deprecieri reversibile se contabilizează sub forma ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor;
- minusurile de valoare, care reprezintă deprecieri ireversibile, majorează amortizarea imobilizărilor corporale şi necorporale.

Reevaluarea imobilizărilor

Imobilizările corporale pot fi supuse reevaluării potrivit reglementărilor legale, caz în care sunt prezentate în bilanţ la valoarea reevaluată.

Reevaluarea se face la valoarea justă determinată, de regulă, pe baza rapoartelor de evaluare întocmite de evaluatori autorizaţi.

În urma reevaluării pot rezulta:

- o creştere faţă de valoarea contabila netă care se va trata ca o majorare a rezervei din reevaluare din cadrul capitalurilor proprii, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ sau ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior în cazul reevaluării acelui activ;
- o diminuare a valorii contabile nete care se va trata ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrat un surplus referitor la acel activ sau ca o diminuare a rezervei din reevaluare, cu minimul dintre valoarea acelei rezerve şi valoarea

descreşterii; eventuala diferenţă rămasă neacoperită se va înregistrează ca o cheltuială cu Ajustările pentru depreciere.

Nu poate fi supusă reevaluării numai o imobilizare corporală din cadrul unei clase de imobilizări. În mod obligatoriu se vor reevalua toate imobilizările componente ale unei clase pentru a se evita reevaluarea selectivă şi prezentarea în situaţiile financiare anuale a unei combinaţii de valori determinate la momente diferite. Fac excepţie de la această regulă activele imobilizate pentru care nu există o piaţă activă la momentul reevaluării.

3.3.3.3.2. Evaluarea stocurilor

Evaluarea la intrarea în patrimoniu

La intrarea în patrimoniu, stocurile se evaluează la:

- *costul de achiziţie* în cazul stocurilor cumpărate din afară;în cazul mărfurilor la costul de achiziţie se calculează şi cumulează adaosul comercial formându-se preţul de vânzare cu ridicata; în magazinele de desfacere cu amănuntul mărfurile sunt evidenţiate la preţ de vânzare cu amănuntul format din preţul de vânzare cu ridicata la care se adaugă taxa pe valoarea adăugată;
- *costul efectiv de producţie* în cazul producţiei proprii în curs de execuţie;
- *preţul de producţie* sau *preţul de livrare* pentru stocurile din producţie proprie; lunar se stabileşte costul de producţie, iar prin diferenţele de preţ aferente stocurilor din producţie proprie se corectează preţul de livrare aducându-se la nivelul costurilor efective;
- *valoarea de aport* în cazul stocurilor aduse ca aport la capitalul social;
- *valoarea justă* pentru stocurile dobândite cu titlu gratuit.

Evaluarea la ieşirea din patrimoniu

La ieşirea din patrimoniu stocurile se evaluează la costul/preţul de evidenţă calculat pe baza uneia din următoarele metode:

- ***metoda FIFO*** (FIRST IN - FIRST OUT) care presupune luarea în calcul a costului istoric în ordinea cronologică a intrărilor până la epuizarea fiecărei cantităţi intrate;
- ***metoda LIFO*** (LAST IN – FIRST OUT) care presupune luarea în calcul a costului istoric în ordinea invers cronologică a intrărilor până la epuizarea fiecărei cantităţi intrate;
- ***metoda costului/preţului mediu ponderat (CMP)*** care presupune luarea în calcul a costului istoric ca medie ponderată funcţie de stocul existent şi intrări, după formula:

$$\text{CMP} = \frac{\text{Stoc initial} \times \text{Preţ initial} + \text{Cantitate intrată} \times \text{Preţ de intrare}}{\text{Stoc initial} + \text{Cantitate intrată}}$$

Costul/preţul mediu ponderat se poate calcula după fiecare intrare sau numai la finele lunii după înregistrarea tuturor intrărilor.

Metoda de evaluare aleasă trebuie aplicată cu consecvenţă pentru elementele similare de stocuri de la un exerciţiu financiar la altul. Agenţii economici trebuie să utilizeze aceeaşi metodă de evaluare la ieşire pentru toate stocurile care au natură şi utilizare similare.

Evaluarea la inventariere

La inventariere stocurile se evaluează la valoarea de inventar care se compară cu valoarea contabilă, procedându-se astfel:

- plusurile de valoare nu se înregistrează;
- minusurile de valoare se contabilizează sub forma ajustărilor pentru deprecierea stocurilor.

3.3.3.3.3. Evaluarea creanţelor

Evaluarea la intrarea şi la ieşirea în/din patrimoniu

La intrarea şi ieşirea în/din patrimoniu creanţele se evaluează la valoarea lor nominală de constatare.

Evaluarea la inventariere

La inventariere creanţele se evaluează la valoarea de inventar care se compară cu valoarea contabilă, procedându-se astfel:

- plusurile de valoare nu se înregistrează;
- minusurile de valoare se contabilizează sub forma ajustărilor pentru deprecierea creanţelor.

Evaluarea la închiderea exerciţiului

Creanţele în valută se evaluează la finele exerciţiului financiar funcţie de cursul de schimb valutar de la data încheierii exerciţiului.

Diferenţele de curs valutar dintre cursul de schimb de la data înregistrării creanţei sau faţă de cursul de schimb la care au fost raportate în situaţiile financiare anterioare şi cursul de schimb de la data încheierii exerciţiului se înregistrează la venituri din diferenţe de curs valutar (dacă cursul din data încheierii exerciţiului este superior cursului de înregistrare) sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar (dacă cursul din data încheierii exerciţiului este inferior cursului de înregistrare).

3.3.3.3.4. Evaluarea investiţiilor financiare pe termen scurt

Evaluarea la intrarea în patrimoniu

La intrarea în patrimoniu investiţiile financiare pe termen scurt se evaluează la costul sau preţul de achiziţie sau la valoarea stabilită potrivit contractelor.

Evaluarea la intrarea în patrimoniu

La ieşirea din patrimoniu investiţiile financiare pe termen scurt se evaluează la costul/preţul de evidenţă calculat pe baza uneia din următoarele metode: FIFO, LIFO sau metoda costului/preţului mediu ponderat.

Metoda de evaluare aleasă trebuie aplicată cu consecvenţă pentru elementele similare de investiţii financiare de la un exerciţiu financiar la altul. Agenţii economici trebuie să utilizeze aceeaşi metodă de evaluare la ieşire pentru toate investiţiile financiare care au natură şi utilizare similare.

Evaluarea la inventariere

La inventariere investiţiile financiare pe termen scurt se evaluează la valoarea de inventar care se compară cu valoarea contabilă, procedându-se astfel:

- plusurile de valoare nu se înregistrează;
- minusurile de valoare se contabilizează sub forma ajustărilor pentru deprecierea investiţiilor financiare pe termen scurt.

Evaluarea la închiderea exerciţiului financiar

Investiţiile financiare pe termen scurt în valută se evaluează la finele exerciţiului financiar funcţie de cursul de schimb valutar de la data încheierii exerciţiului.

Diferenţele de curs valutar dintre cursul de schimb de la data înregistrării investiţiei financiare sau faţă de cursul de schimb la care au fost raportate în situaţiile financiare anterioare şi cursul de schimb de la data încheierii exerciţiului se înregistrează la venituri din diferenţe de curs valutar (dacă cursul din data încheierii exerciţiului este superior cursului de înregistrare) sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar (dacă cursul din data încheierii exerciţiului este inferior cursului de înregistrare).

3.3.3.3.5. Evaluarea disponibilităţilor băneşti

Evaluarea la intrarea şi ieşirea în/din patrimoniu

La intrarea şi ieşirea în/din patrimoniu disponibilităţile băneşti se evaluează la valoarea lor nominală.

Evaluarea la închiderea exerciţiului financiar

Disponibilităţile băneşti în valută se evaluează la finele exerciţiului financiar funcţie de cursul de schimb valutar de la data încheierii exerciţiului.

Diferenţele de curs valutar dintre cursul de schimb de la data înregistrării sau faţă de cursul de schimb la care au fost raportate în situaţiile financiare anterioare şi cursul de schimb de la data încheierii exerciţiului se înregistrează la venituri din diferenţe de curs valutar (dacă cursul din data încheierii exerciţiului este superior cursului de înregistrare) sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar (dacă cursul din data încheierii exerciţiului este inferior cursului de înregistrare).

3.3.4. Structura elementelor rectificative ale activelor

Elementele rectificative ale activelor sunt asociate activelor patrimoniale pentru a se asigura ajustarea valorii acestora, ajustare determinată de fenomene şi procese economice care produc modificări de creştere sau descreştere valorică. Din categoria elementelor rectificative ale activelor fac parte:

Grupa A
AMORTIZAREA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE ŞI CORPORALE

Subgrupa 1. Amortizarea imobilizărilor necorporale

1.1. Amortizarea cheltuielilor de constituire
1.2. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
1.3. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi altor drepturi şi valori similare
1.4. Amortizarea fondului comercial
1.5. Amortizarea altor imobilizări necorporale

Subgrupa 2. Amortizarea imobilizărilor corporale

2.1. Amortizarea amenajărilor de terenuri
2.2. Amortizarea construcţiilor
2.3. Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor
2.4. Amortizarea altor imobilizări corporale

Grupa B
AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA ACTIVELOR

Subgrupa 1. Ajustări pentru deprecierea activelor imobilizate

1.1. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
1.2. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale

1.3. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs
1.4. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor financiare

Subgrupa 2. Ajustări pentru deprecierea stocurilor

2.1. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime
2.2. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile
2.3. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
2.4. Ajustări pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie
2.5. Ajustări pentru deprecierea produselor
2.6. Ajustări pentru deprecierea animalelor
2.7. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor
2.8. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor
2.9. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi

Subgrupa 3. Ajustări pentru deprecierea creanţelor

3.1. Ajustări pentru deprecierea creanţelor – clienţi
3.2. Ajustări pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii
3.3. Ajustări pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi

Subgrupa 4. Ajustări pentru deprecierea investiţiilor financiare pe termen scurt

4.1. Ajustări pentru deprecierea acţiunilor deţinute la societăţi din cadrul grupului
4.2. Ajustări pentru deprecierea obligaţiunilor emise şi răscumpărate
4.3. Ajustări pentru deprecierea obligaţiunilor
4.4. Ajustări pentru deprecierea altor investiţii financiare şi creanţelor asimilate

Grupa C
DIFERENŢE DE PREŢ AFERENTE STOCURILOR

1. Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale
2. Diferenţe de preţ la produse
3. Diferenţe de preţ la animale şi păsări
4. Diferenţe de preţ la mărfuri (altele decât adaosul comercial)

5. Diferenţe de preţ la ambalaje

Grupa D
ELEMENTE RECTIFICATIVE
ALE STOCURILOR DE MĂRFURI

1. Adaosul comercial
2. TVA neexigibilă aferentă stocurilor de mărfuri

DE REŢINUT!!!

Diferenţele de preţ aferente stocurilor cu excepţia adaosului comercial sunt elemente rectificative care se adaugă la valoarea activelor şi le vom denumi **elemente rectificative completative de active.**

Amortizările, provizioanele pentru deprecierea activelor, adaosul comercial şi taxa pe valoarea adăugată aferentă stocurilor de mărfuri sunt elemente rectificative care diminuează valoarea activelor şi le vom denumi **elemente rectificative diminuante de active**.

3.3.5. Cadrul conceptual al elementelor rectificative ale activelor

Activele rectificative

Sunt reprezentate de fenomenele şi procesele economice asociate activelor patrimoniale referitoare la deprecieri reversibile şi ireversibile ale acestora, evenimente ulterioare proceselor de achiziţie sau producţie, respectiv nevoi de evaluare a unor elemente patrimoniale.

Amortizarea imobilizărilor

Amortizarea imobilizărilor reprezintă procesul de recuperare treptată a valorii imobilizărilor corporale şi necorporale prin transmiterea unei părţi din valoarea acestora asupra cheltuielilor (parte numită amortisment) ca urmare

a participării acestor imobilizări la realizarea veniturilor, asigurându-se astfel acoperirea uzurii fizice şi morale.

„**Amortizarea** este alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ de-a lungul duratei sale de viaţă utile. ***Valoarea amortizabilă*** este costul unui activ sau altă sumă substituită costului în situaţiile financiare, mai puţin valoarea sa reziduală. ***Durata de viaţă utilă*** este fie:

- perioada de timp de-a lungul căreia se aşteaptă ca activul să fie utilizat de societate; fie
- numărul de produse sau unităţi similare care se aşteaptă să fie obţinute de către societate prin folosirea activului respectiv.

Valoarea reziduală a unui activ este valoarea estimată pe care ar obţine-o o entitate din cedarea unui activ, după deducerea costurilor estimate pentru cedare, dacă activul are deja vechimea şi condiţia prevăzută la sfîrşitul duratei sale de viaţă utilă.”[18]

Pentru imobilizările necorporale sunt stabilite prin actele normative perioade maxime de amortizare, ca de exemplu:

- pentru cheltuieli de constituire şi de dezvoltare - 5 ani
- pentru concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale - perioada de utilizare a lor
- pentru programele informatice, studii etc. - 5 ani
- imobilizările necorporale de natura concesiunii şi a uzufructului – perioada contractului.

Durata efectivă de amortizare a imobilizărilor necorporale se stabileşte de către Consiliul de administraţie, respectiv de responsabilul cu gestiunea patrimoniului.[19]

Terenurile, lacurile, bălţile şi iazurile nu sunt supuse amortizării. Investiţiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălţilor, iazurilor, terenurilor şi alte lucrări similare sunt supuse amortizării.

Imobilizările corporale se amortizează funcţie de duratele normale de funcţionare stabilite prin Catalogul privind clasificarea si duratele

---

[18] International Accounting Standards Board, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară*, 2011,Partea A, Fundația IFRS, Londra, p. A1310

[19] A se vedea *Normele metodologice de aplicare a Legii 15/1994,* publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 4/08.01.1998, cu modificările aprobate prin Hotărârea nr. 568 din 03/07/2000Publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 333 din 18/07/2000, pag. 4

normale de funcţionare a mijloacelor fixe aprobat de Ministerul Finanţelor[20], începând cu luna următoare datei de punere în funcţiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare.

Prin acest catalog sunt stabilite coduri de clasificare pe şase grupe cu subgrupele aferente, urmând ca mijloacele fixe achiziţionate să fie încadrate în aceste grupe şi subgrupe pentru stabilirea duratei normale de funcţionare.

Amortizarea mijloacelor fixe se calculează utilizând una din următoarele metode sau regimuri de amortizare:

- ***amortizarea liniară*** care se realizează prin includerea în cheltuielile de exploatare a valorii de intrare a imobilizării în sume egale calculate funcţie de durata normală de funcţionare sau cota anuală de amortizare; cota de amortizare anuală (C_a) calculează, astfel:

$$C_a = \frac{1}{D_{nf}} \times 100 \text{, unde:}$$

D_{nf} - durata normală de funcţionare a imobilizării.

- ***amortizarea degresivă*** care constă în multiplicarea cotei anuale de amortizare cu unul din următorii coeficienţi:
  - 1,5 pentru mijloacele fixe cu durate normale de funcţionare cuprinse între 2 şi 5 ani;
  - 2,0 pentru mijloacele fixe cu durate normale de funcţionare cuprinse între 6 şi 10 ani;
  - 2,5 pentru mijloacele fixe cu durate normale de funcţionare care depăşesc 10 ani.

Regimul de amortizare degresiv poate lua în calcul şi uzura morală a imobilizărilor corporale, pentru imobilizările cu durate normale de funcţionare mai mari de 5 ani.

- ***amortizarea accelerată*** constă în includerea în cheltuielile

de exploatare a 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix în primul an de funcţionare, valoarea rămasă de amortizat urmând a se amortiza după regimul liniar funcţie de durata de utilizare rămasă.

„Durata de viaţă utilă a unui activ supus amortizării trebuie estimată

[20] A se vedea *Hotărârea nr. 2139 din 30/11/2004*, pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 46 din 13/01/2005

după luarea în considerare a următorilor factori :

- uzura fizică estimată;
- uzura morală;
- limite legale sau de altă natură impuse utilizării activelor.

Duratele de viaţă utilă ale activelor supuse amortizării trebuie revizuite periodic, iar cotele de amortizare trebuie ajustate pentru perioada curentă sau pentru perioadele viitoare dacă estimările diferă semnificativ faţă de estimările precedente."

Nivelul maxim al amortizării unei imobilizări este valoarea de înregistrare în contabilitate a acesteia.

Ajustările pentru depreciere

Ajustările pentru depreciere sunt fonduri de rezervă sau rezerve constituite direct prin afectarea cheltuielilor, cu scopul de a acoperi efectele negative viitoare ale producerii unor evenimente sau riscuri probabile.

Sunt constituite cu scopul de a acoperi anumite diminuări reversibile de valoare sau calitate a imobilizărilor, stocurilor, creanţelor şi activelor de trezorerie. De regulă, ajutările pentru depreciere se constituie pe baza rezultatelor inventarierii. După constituire, cu ocazia următoarei inventarieri sau pe baza unui raport special întocmit de specialişti şi aprobat de Consiliul de Administraţie, se evaluează deprecierea, procedându-se, astfel:

- în situaţia în care valoarea deprecierii este mai mare decât ajustarea pentru depreciere constituită se va constitui o ajustare suplimentară până la nivelul deprecierii;
- în situaţia în care valoarea deprecierii este mai mică decât ajustarea pentru depreciere constituită, se va diminua ajustarea constituită până la nivelul deprecierii, prin majorarea veniturilor din ajustări pentru depreciere;
- în situaţia în care valoarea deprecierii este nulă ajustarea pentru depreciere constituită se va anula pe seama veniturilor din ajustări pentru depreciere.

În situaţia ieşirii din patrimoniu a activelor pentru care s-au constituit ajustări pentru depreciere, ajustările constituite se vor anula prin trecere

asupra veniturilor din ajustări pentru depreciere.

Diferenţele de preţ la stocuri

Diferenţele de preţ la stocuri se datorează ajustărilor de valoare ulterioare achiziţionării sau producerii stocurilor, fiind formate din valori globale colectate care se referă la mai multe stocuri aprovizionate în perioade precedente sau ecarturi între costul efectiv şi preţul de evidenţă al stocurilor.

Funcţie de tipul de stocuri la care se referă conţinutul economic al diferenţelor de preţ este următorul :

a) **_la stocurile cumpărate pentru consum_** diferenţele de preţ sunt formate din:

- cheltuieli de transport facturate ulterior cumpărării;
- cheltuieli de manipulare facturare ulterior cumpărării;
- cheltuieli de depozitare facturate ulterior cumpărării;
- diferenţe de preţ rezultate din majorări de preţuri acceptate şi facturate ulterior cumpărării;
- diferenţa dintre costul de achiziţie şi preţul prestabilit, dacă evidenţa stocurilor se realizează la preţ prestabilit;

b) **_la stocurile cumpărate pentru revânzare (mărfuri)_** diferenţele de preţ cuprind:

- diferenţele de preţ aferente cumpărării (idem pct. a);
- adaosul comercial care reprezintă marja comerciantului şi are rolul de a acoperi cheltuielile de desfacere si de a asigura profitul; adaosul comercial se calculează prin aplicarea unei cote de adaos la preţul de achiziţie al mărfurilor; preţul de achiziţie împreună cu adaosul comercial formează preţul de vânzare al mărfurilor.

c) **_la stocurile din producţie proprie_** diferenţele de preţ reprezintă ecartul dintre costul efectiv de producţie calculat la finele exerciţiului financiar şi preţul de livrare (prestabilit). Diferenţele de preţ aferente acestei categorii de stocuri pot avea:

- *valori pozitive* dacă costul efectiv este mai mare decât preţul prestabilit, şi se numesc *diferenţe de preţ nefavorabile;* şi
- *valori negative* dacă costul efectiv este mai mic decât costul prestabilit, şi se numesc *diferenţe de preţ favorabile.*

După cum se poate observa din structura diferenţelor de preţ, nu există diferenţe de preţ aferente stocurilor aflate la terţi, ajustările de valoare sub forma diferenţelor de preţ urmând a se contabiliza direct asupra stocurilor aflate la terţi prin ajustarea valorii acestora.

Elemente rectificative ale stocurilor de mărfuri

În cazul mărfurilor se poate constata existenţa a două tipuri de diferenţe de preţ cu conţinut economic diferit: diferenţele de preţ rezultate din cumpărări şi adaosul comercial, ceea ce ne conduce la indicarea utilizării a două elemente rectificative: diferenţe de preţ aferente cumpărării de mărfuri şi ***adaos comercial*** aferent mărfurilor.

Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferentă mărfurilor este taxa pe valoarea adăugată calculată asupra valorii mărfurilor din magazinele de desfacere cu amănuntul la care preţul de evidenţă este preţ de vânzare cu amănuntul inclusiv taxa pe valoarea adăugată.

3.4. Îndrumător pentru autoverificare



Concluzii:

- Activele patrimoniale cuprind trei grupe:
  - active imobilizate;
  - active circulante;
  - cheltuieli în avans
- Activele imobilizate cuprind:
  - imobilizări necorporale;
  - imobilizări corporale;
  - imobilizări financiare;
- Activele circulante cuprind:
  - stocuri;
  - creanţe;
  - investiţii financiare pe termen scurt;
  - casa şi conturi la bănci;
- Elementele rectificative ale activelor sunt:

- amortizarea imobilizărilor necorporale şi corporale;
- ajustările pentru deprecierea imobilizărilor, stocurilor, creanţelor şi investiţiilor financiare pe termen scurt;
- diferenţele de preţ la stocuri.



Răspundeți la următoarele întrebări:

1. Care dintre următoarele elemente patrimoniale reprezintă imobilizări necorporale?
   a) creanţele imobilizate, cheltuielile de constituire, fondul comercial;
   b) cheltuielile cu studiile şi cercetările, cheltuielile de constituire, cheltuielile de dezvoltare;
   c) concesiuni, cheltuieli de constituire, cheltuieli de dezvoltare.
2. Imobilizările financiare cuprind:
   a) acţiuni deţinute la entităţile afiliate (pe termen lung), acţiuni deţinute la entităţile afiliate (pe termen scurt), imobilizări financiare sub forma intereselor de participare;
   b) creanţe imobilizate, acţiuni deţinute la entităţile afiliate (pe termen lung), imobilizări financiare sub forma intereselor de participare;
   c) creanţe, creanţe imobilizate, imobilizări financiare sub forma intereselor de participare.
3. Care dintre următoarele elemente patrimoniale reprezintă imobilizări corporale;
   a) construcţii, terenuri, mijloace de transport;
   b) amenajări de terenuri, aparate de control, mijloace de transport;
   c) materiale de natura obiectelor de inventar, animale şi plantaţii, imobilizări corporale în curs de execuţie.

4. Elementul patrimonial „animale şi plantaţii” reprezintă:
   a) imobilizări necorporale;
   b) imobilizări corporale;
   c) stocuri.
5. Creanţele imobilizate sunt:
   a) creanţe;
   b) imobilizări necorporale;
   c) imobilizări financiare.
6. Mărcile comerciale reprezintă:
   a) stocuri;
   b) imobilizări necorporale;
   c) ambalaje.
7. Combustibilii se încadrează în subgrupa:
   a) materialelor consumabile;
   b) mijloacelor de transport;
   c) creanţelor comerciale.
8. Dobânzile aferente creanţelor imobilizate sunt cuprinse în structura activelor patrimoniale la:
   a) imobilizări necorporale;
   b) cheltuieli privind dobânzile;
   c) creanţe imobilizate.
9. Materialele pentru ambalat se încadrează în structura activelor la:
   a) materiale consumabile;
   b) ambalaje;
   c) echipamente de protecţie a valorilor materiale.
10. Lucrările şi serviciile în curs de execuţie sunt cuprinse la:
    a) imobilizări necorporale;
    b) creanţe comerciale;
    c) stocuri.
11. „Produsele” cuprind:
    a) mărfuri, semifabricate, deşeuri;
    b) semifabricate, produse finite, produse reziduale;
    c) ambalaje, produse finite, materiale recuperabile.

12. Stocurile cuprind:
    a) materii prime, materiale pentru ambalat, materiale de natura obiectelor de inventar;
    b) materiale pentru ambalat, animale şi păsări, mărci comerciale;
    c) mărfuri, ambalaje, animale şi plantaţii.
13. Din subgrupa creanţelor, fac parte:
    a) lucrări şi servicii în curs de execuţie, avansuri acordate pentru cumpărări de stocuri, clienţi;
    b) TVA deductibilă, dobânzi de încasat, avansuri acordate personalului;
    c) subvenţii de primit, debitori diverşi, clienţi.
14. TVA de recuperat face parte din subgrupa:
    a) stocurilor;
    b) creanţelor;
    c) datoriilor faţă de bugetul statului.
15. Acţiunile deţinute la entităţile afiliate (pe termen scurt), sunt cuprinse în subgrupa:
    a) investiţiilor financiare pe termen scurt;
    b) disponibilităţilor băneşti;
    c) crenţelor.
16. Investiţiile financiare pe termen scurt cuprind:
    a) acţiuni deţinute la entităţile afiliate (pe termen scurt), acţiuni, obligaţiuni;
    b) obligaţiuni emise şi răscumpărate, acţiuni, obligaţiuni;
    c) acţiuni proprii, acţiuni, obligaţiuni.
17. Cheltuielile în avans fac parte din:
    a) imobilizările necorporale;
    b) activele patrimoniale;
    c) cheltuielile de exploatare.
18. Casa şi conturi la bănci cuprinde:
    a) efecte de încasat, casa în lei, avansuri de trezorerie;
    b) cecuri de încasat, avansuri de trezorerie, acreditive;

c) acreditive în valută, disponibilităţi la bănci în lei, disponibilităţi la bănci în valută.

19. Avansurile de trezorerie sunt cuprinse la:
   a) cheltuieli în avans;
   b) casa şi conturi la bănci;
   c) creanţe.
20. Definiţi şi încadraţi în structurile patrimoniale următoarele elemente:
   a) tichete şi bilete de călătorie;
   b) mărfuri;
   c) piese de schimb;
   d) mijloace de transport;
   e) cheltuieli de dezvoltare;
   f) ajustări pentru deprecierea mărfurilor;
   g) amortizarea mijloacelor de transport;
   h) diferenţe de preţ la produse;
   i) adaos comercial;
   j) TVA colectată;
   k) construcţii;
   l) mărci comerciale;
   m) materii prime;
   n) clienţi;
   o) obligaţiuni;
   p) acreditive;
   q) avansuri de trezorerie;
   r) ambalaje;
   s) TVA deductibilă;
   t) acţiuni deţinute la entităţile afiliate (pe termen scurt);
   u) cheltuieli de dezvoltare;
   v) materiale consumabile;
   w) licenţe;
   x) TVA de recuperat;
   y) TVA de plată.

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 4
STRUCTURI DE BAZĂ ALE PASIVELOR PATRIMONIALE ŞI ALE ELEMENTELOR RECTIFICATIVE ALE ACESTORA

4.1. Introducere



Această unitate de învățare are ca scop prezentarea următoarelor noțiuni: capitaluri proprii; capital social; prime legate de capital; rezerve; rezerve din reevaluare; provizioane; datorii; venituri în avans; subvenţii pentru investiţii; acţiuni proprii; repartizarea profitului; prime privind rambursarea obligaţiunilor.

Durata medie de parcurgere a unităţii de învăţare este de 2 ore.

4.2. Obiectivele şi competenţele unităţii de învăţare



- cunoaşterea structurii pasivelor patrimoniale, a conţinutului fiecărei noţiuni şi înţelegerea modului de recunoaştere şi evaluare a pasivelor patrimoniale;
- însuşirea elementelor rectificative ale pasivelor şi a conţinutului acestora

4.3. Conţinutul unităţii de învăţare

4.3.1. Structura pasivelor patrimoniale

Pasivele patrimoniale sunt studiate în raport cu natura surselor de acoperire a activelor patrimoniale, fiind clasificate astfel:

Grupa A
CAPITALURI PROPRII

Subgrupa 1. Capital şi rezerve

1.1 Capital
- 1.1.1 Capital social subscris nevărsat
- 1.1.2 Capital social subscris vărsat

Sau

1.1 Patrimoniul
- 1.1.1 Patrimoniul regiei
- 1.1.2 Patrimoniul public

1.2 Prime legate de capital
- 1.2.1 Prime de emisiune
- 1.2.2 Prime de fuziune
- 1.2.3 Prime de aport
- 1.2.4 Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni

Subgrupa 2. Rezerve

2.1 Rezerve din reevaluare

2.2 Rezerve
- 2.2.1 Rezerve legale
- 2.2.2 Rezerve statutare sau contractuale
- 2.2.3 Rezerve reprezentând sursplusul realizat din rezerve din reevaluare
- 2.2.4 Alte rezerve

Subgrupa 3. Rezultate

3.1 Rezultatul reportat
- 3.1.1 Profit nerepartizat
- 3.1.2 Pierdere neacoperită

3.2 Rezultatul exerciţiului
- 3.2.1 Profit

3.2.2 Pierdere

Grupa B
PROVIZIOANE

1. Provizioane pentru litigii
2. Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor
3. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea
4. Provizioane pentru restructurare
5. Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare
6. Provizioane pentru impozite
7. Alte provizioane

Grupa C
DATORII

Subgrupa 1. Datorii comerciale

2.1 Furnizori
2.2 Furnizori de imobilizări
2.3 Efecte de plătit
2.4 Efecte de plătit pentru imobilizări
2.5 Furnizori – facturi nesosite
2.6 Clienţi creditori

Subgrupa 2. Împrumuturi şi datorii financiare

2.1 Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni
2.2 Credite pe termen lung
  2.2.1 Credite curente
  2.2.2 Credite nerambursate la scadenţă
  2.2.3 Credite externe guvernamentale
  2.2.4 Credite externe garante de stat

2.2.5 Credite externe garantate de bănci
2.2.6 Credite de la trezoreria statului
2.2.7 Credite interne garantate de stat

2.3 Credite pe termen scurt
2.2.1 Credite curente
2.2.2 Credite nerambursate la scadenţă
2.2.3 Credite externe guvernamentale
2.2.4 Credite externe garante de stat
2.2.5 Credite externe garantate de bănci
2.2.6 Credite de la trezoreria statului
2.2.7 Credite interne garantate de stat

2.4 Alte împrumuturi si datorii asimilate
2.5 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
2.5.1 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni
2.5.2 Dobânzi aferente creditelor pe termen lung
2.5.3 Dobânzi aferente creditelor pe termen scurt
2.5.4 Dobânzi aferente datoriilor către societăţile din cadrul grupului
2.5.6 Dobânzi aferente datoriilor către societăţile la care se deţin interese de participare
2.5.7 Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate

2.6 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
2.7 Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt
2.8 Dobânzi de plătit pentru active de trezorerie

Subgrupa 3. Alte datorii

3.1 Datorii faţă de salariaţi
3.1.1. Personal – salarii datorate
3.1.2. Personal - ajutoare materiale datorate
3.1.3. Partea din profit distribuită salariaţilor
3.1.4. Drepturi de personal neridicate
3.1.5. Reţineri din salarii datorate terţilor
3.1.6. Alte datorii în legătură cu personalul

3.2 Datorii privind asigurările sociale

3.2.1. Contribuţia unităţii la asigurările sociale
3.2.2. Contribuţia personalului la asigurările sociale
3.2.3. Contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate
3.2.4. Contribuţia personalului la asigurările sociale de sănătate
3.3 Datorii privind protecţia socială
3.3.1 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj
3.3.2 Contribuţia personalului la fondul de şomaj
3.4 Alte datorii sociale
3.5 Datorii la bugetul statului şi bugetele locale
3.5.1 Impozit pe profit
3.5.2 TVA de plată
3.5.3 TVA colectată
3.5.3 TVA neexigibilă
3.5.4 Impozit pe venituri de natura salariilor
3.5.5 Fonduri speciale
3.5.6 Alte impozite, taxe si vărsăminte asimilate
3.5.7 Alte datorii faţă de bugetul statului
3.6 Datorii privind grupul şi asociaţii
3.6.1 Datorii din decontări în cadrul grupului
3.6.2 Dobânzi aferente datoriilor din decontări în cadrul grupului
3.6.3 Datorii faţă de asociaţi şi acţionari
3.6.3.1 Asociaţi – conturi curente
3.6.3.2 Asociaţi – dobânzi la conturi curente
3.6.3.3 Datorii privind capitalul social
3.6.3.4 Dividende de plată
3.6.4 Datorii din decontări privind operaţiunile în participaţie
3.7 Creditori diverşi

Grupa D
VENITURI ÎN AVANS

1. Subvenţii pentru investiţii

2. Venituri înregistrate în avans

4.3.2. Cadrul conceptual, recunoaşterea şi evaluarea pasivelor

4.3.2.1. Cadrul conceptual al pasivelor patrimoniale

CAPITALURILE PROPRII

Capitalurile proprii sunt reprezentate de fondurile de constituire a agentului economic şi alte fonduri conexe acestora, părţile din profit lăsate la dispoziţia agentului economic şi diferenţele favorabile rezultate din reevaluarea activelor. „Capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual al acţionarilor în activele unei întreprinderi după deducerea tuturor datoriilor sale.”[21]

Capitalul social

Capitalul social reprezintă fundamentul unei societăţi comerciale şi se constituie prin aportul acţionarilor sau asociaţilor. Capitalul social este divizat ***în părţi sociale*** în cazul *societăţilor cu răspundere limitată* sau *în nume colectiv* sau *în comandită simplă* sau ***în acţiuni*** în cazul *societăţilor pe acţiuni* sau *în comandită pe acţiuni*. Nivelul capitalului social, structura asociaţilor sau acţionarilor, numărul de părţi sociale sau acţiuni, valoarea nominală a unei părţi sociale sau acţiuni sunt prevăzute prin actul constitutiv al societăţii comerciale sau statutul societăţii comerciale.

Patrimoniul regiei

Patrimoniul regiei se întâlneşte în cazul regiilor autonome de interes naţional sau local şi semnifică cota de participare a statului la constituirea regiei.

Primele legate de capital

Primele legate de capital sunt diferenţele dintre valoarea noilor acţiuni/părţi sociale şi valoarea nominală a acţiunilor/părţilor sociale existente, rezultate în urma majorării capitalului social.

[21] International Accounting Standards Board, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară*, 2011,Partea A, Fundația IFRS, Londra, p. A1268

Primele de emisiune

Primele de emisiune reprezintă diferenţa dintre valoarea noilor acţiuni emise, denumită valoare de emisiune, şi valoarea nominală a acţiunilor existente.

Primele de fuziune

Primele de fuziune reprezintă diferenţa dintre valoarea matematică - contabilă a acţiunilor /păr-ţilor sociale ale societăţii absorbite (calculată funcţie de raportul de conversie) şi valoarea nominală a acţiunilor/părţilor sociale ale societăţii absorbante.

Primele de aport

Primele de aport reprezintă diferenţa dintre valoarea matematică - contabilă a acţiunilor / păr ţilor sociale aferente aportului în natură şi valoarea nominală a acţiunilor/părţilor sociale existente.

Primele de conversie a obliga-ţiunilor în acţiuni

Primele de conversie a obligaţiunilor în acţiuni reprezintă diferenţa dintre valoarea ma-tematică - contabilă a obligaţiunilor (calculată funcţie de raportul de conversie) ce urmează a fi convertite şi valoarea nominală a acţiunilor existente.

Rezervele din reevaluare

Rezervele din reevaluare reprezintă ecarturi între valoarea contabilă şi valoa-rea stabilită în urma reevaluării imobilizărilor corporale sau necorporale**.**

Rezervele

Rezervele sunt părţi distribuite din profitul net pentru a asigura autofinanţarea întreprinderii, pentru finanţarea unor investiţii, pentru distribuirea de dividende în exerciţiile financiare cu pierderi sau pentru răscumpărarea propriilor acţiuni în vederea anulării.

Rezervele legale

Rezervele legale sunt acele rezerve care se constituie din profitul net al societăţii comerciale pe baza unor acte normative. Pentru societăţile comerciale limita de constituire este de 5% din profitul brut până la nivelul a 20% din capitalul social.

Rezerve statutare sau contractuale

Rezervele statutare sau contractuale sunt rezervele constituite în baza prevederilor actului constitutiv al societăţii comerciale.

Rezultatul reportat

Rezultatul reportat cuprinde profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită din anii precedenţi, rezultatul provenit din aplicarea standardelor internaţionale de contabilitate, din modificările politicilor contabile, din corectarea erorilor din anii precedenţi, precum şi din surplusul realizat din rezerve din reevaluare.

Rezultatul exerciţiului

Rezultatul exerciţiului este reprezentat de profitul sau pierderea realizată din activitatea desfăşurată de agentul economic, şi se stabileşte prin decontarea veniturilor şi cheltuielilor.

PROVIZIOANELE

Provizioanele sunt fonduri de rezervă sau rezerve constituite direct prin afectarea cheltuielilor, cu scopul de a acoperi efectele negative viitoare ale producerii unor evenimente sau riscuri probabile

Provizioane pentru litigii

Provizioanele pentru litigii se constituie pentru litigii, amenzi, penalităţi, despăgubiri şi alte daune incerte la care întreprinderea s-ar putea să fie obligată a le achita în viitor. Se constituie funcţie de valoarea daunelor sau despăgubirilor solicitate prin acţiunea în instanţă.

Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor

Provizioanele pentru garanţii acordate clienţilor se constituie în vederea acoperirii cheltuielilor viitoare legate de acordarea unei perioade de garanţie pentru bunurile vândute şi lucrările executate (cheltuieli legate de activitatea de service, de reparaţii etc.). Se constituie funcţie de valoarea medie a reparaţiilor la produse în perioada de garanţie, sau ca procent din valoarea vânzărilor de produse cu garanţie, sau la nivelul creanţelor neîncasate reţinute drept garanţie sau la nivelul

garanţiilor acordate sub forma scrisorilor de garanţie bancară.

Alte provizioane

Alte provizioane cuprind: provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale, pentru restructurare, pentru pensii şi obligaţii similare, pentru impozite etc..

DATORII

Datoria este obligaţia asumată de o persoană fizică sau juridică faţă de altă persoană fizică sau juridică pentru restituirea la un anumit termen a unei sume de bani sau a unor bunuri, prestarea de lucrări, servicii etc. "Datoria este obligaţie actuală a întreprinderii ce decurge din evenimente trecute şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficiile economice."[22]

„O datorie trebuie clasificată ca datorie curentă atunci când:

(a) se aşteaptă se fie achitată în cursul normal al ciclului de exploatare al întreprinderii; sau

(b) este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanţului.

Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung."[23]

Datoriile comerciale

Datoriile comerciale cuprind datoriile generate de executarea contractelor economice privind achiziţiile de bunuri sau servicii cu plata ulterioară sau încasarea de avansuri pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.

Furnizorii

Furnizorii reprezintă persoanele fizice sau juridice care livrează bunuri, execută lucrări sau prestează servicii unităţii patrimoniale, contabilitatea clasifincându-i în:

a) funizori de stocuri, lucrări şi servicii denumiţi simplu ***furnizori***
b) furnizori de active imobilizate denumiţi ***furnizori de imobilizări***
c) c) furnizori de la care nu s-a primit factura pentru bunurile livrate şi serviciile executate, denumiţi ***furnizori - facturi nesosite***.

[22] Ibidem
[23] Idem, p. A1278

Efectele comerciale de plătit furnizorilor

Efectele comerciale de plătit furnizorilor sunt reprezentate de instrumentele de decontare emise de unitatea patrimonială în momentul achiziţiei bunurilor, lucrărilor şi serviciilor, prin care se atestă valoarea creanţei, data şi locul încasării acesteia, fiind concretizate în cecuri, bilete la ordin, cambii etc..

Clienţii creditori

Clienţii creditori reprezintă datoriile faţă de clienţi rezultate din avansurile încasate de la aceştia în contul comenzilor pentru bunuri, lucrări sau servicii, sau din valoarea ambalajelor care circulă în regim de restituire în cazul unităţilor de comerţ, din sumele achitate de clienţi peste nivelul creanţei etc..

Datoria financiară

Datoria financiară este „orice obligaţie contractuală:

a) de a vărsa numerar sau un alt activ financiar unei alte întreprinderi; sau
b) de a schimba instrumente financiare cu altă întreprindere în condiţii ce sunt potenţial nefavorabile.”[24]

Împrumutul din emisiunea de obligaţiuni

Împrumutul din emisiunea de obligaţiuni reprezintă împrumutul contractat prin emisiunea unor titluri de valoare pe piaţa de capital, denumite ***obligaţiuni***, la scadenţa cărora emitentul se obligă să achite valoarea de emisiune a obligaţiunilor plus o dobândă sau o primă de rambursare. Obligaţiunile pot fi convertite în acţiuni în anumite condiţii şi într-o proporţie determinată.

Creditul bancar

Creditele bancare sunt reprezentate de sumele de bani primite de la bănci şi alte instituţii financiare similare cu titlu de împrumut, în baza unui contract/convenţie de credit care prevede termenele de restituire, dobânda aferentă si modul de garantare a împrumutului.

„Din punct de vedere al scadenţei, creditul poate fi :

- pe termen scurt, a cărui durată de rambursare nu depăşeşte 12

[24] Idem, p. A1278

luni;

- pe termen mediu, a cărui durată de rambusare este cuprinsă între 1 şi 5 ani;
- pe termen lung , a cărui durată de rambusare depăşeşte 5 ani."[25]

Datoriile legate de participaţii

Datoriile legate de participaţii se referă la sumele primite sub forma ajutoarelor financiare sau împrumuturilor de la societăţile la care unitatea patrimonială deţine titluri de participare.

Alte împrumuturi şi datorii asimilate

Alte împrumuturi şi datorii asimilate cuprind datoriile legate de datoriile privind garanţiile primite, concesiunile, operaţiunile de leasing financiar etc.

Dobânzile aferente împrumuturilor financiare şi datoriilor asimilate

Dobânzile aferente împrumuturilor financiare şi datoriilor asimilate se referă la sumele de bani plătite peste valoarea împrumutului sau datoriei conform contractului de împrumut, reprezentând remunerarea creditorului pentru capitalul pus la dispoziţie.

Datorii faţă de salariaţi

Datoriile faţă de salariaţi se referă la datoriile rezultate din relaţiile cu salariaţii privind salariile în bani sau natură şi datoriile conexe acestora (sporuri, indemnizaţii, premii etc.), indemnizaţiile pentru incapacitate temporară de muncă suportate de unitate sau din bugetul asigurărilor sociale şi alte ajutoare materiale, partea din profit repartizată salariaţilor, reţinerile din salarii datorate terţilor (chirii, rate, popriri etc.) şi alte datorii similare (indemnizaţii pentru concedii de odihnă neefectuate, sume reţinute peste nivelul creanţei etc.).

[25] A se vedea *Legea activităţii bancare* nr. 58/05.03.1998, republicată în M. Of. partea I nr. 78/24.01.2005

Datorii privind asigurările şi protecţia socială

Datoriile privind asigurările şi protecţia socială sunt datorii legate de obligaţiile faţă de salariaţi cuvenite bugetului asigurărilor sociale şi fondului de asigurări sociale de sănătate, şi cuprind : contribuţia unităţii la asigurările sociale, contribuţia salariaţilor la asigurările sociale, contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate, contribuţia salariaţilor la asigurările sociale de sănătate, contribuţia unităţii la fondul de şomaj şi contribuţia salariaţilor la fondul de şomaj.

Datoriile privind bugetul statului, bugetele locale şi fondurile speciale

Datoriile privind bugetul statului, bugetele locale şi fondurile speciale se referă al datoriile privind impozitele şi taxele stabilite prin acte normative şi anume: impozit pe profit, impozit pe veniturile din salarii, impozit pe dividende, impozit pe veniturile nerezidenţilor, taxe vamale, accize, impozit pe terenuri şi clădiri, taxa asupra mijloacelor de transport, taxa pe valoarea adăugată de plată, taxele de timbru, taxele judiciare, fondurile speciale etc..

Taxa pe valoarea adăugată de plată

Taxa pe valoarea adăugată de plată rezultă din decontarea ***taxei pe valoarea adăugată colectată*** (*aferentă vânzărilor de bunuri, lucrări şi servicii şi avansurilor primite de la clienţi, şi datorată bugetului de stat*) cu ***taxa pe valoarea adăugată deductibilă*** (*aferentă cumpărărilor de bunuri şi servicii, precum şi avansurilor acordate furnizorilor, fiind considerată TVA de primit de la bugetul de stat*), când TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă.

Datoriile privind taxa pe valoarea adăugată neexigibilă

Datoriile privind taxa pe valoarea adăugată neexigibilă se referă la obligaţiile legate de taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de bunuri şi servicii pentru care nu s-au întocmit facturi fiscale.

Datoriile în cadrul grupului

Datoriile în cadrul grupului cuprind obligaţiile rezultate din decontările în cadrul grupului şi decontările privind interesele de participare şi constau în:

- datorii din transferul de bunuri şi servicii în cadrul grupului;

- datorii din transferul de sume de bani altor unităţi din cadrul grupului;
- dobânzile de achitat pentru împrumuturile primite de la unităţi din cadrul grupului sau de la unităţi la care se deţin interese de participare;
- alte datorii rezultate din relaţiile de decontare.

Datoriile faţă de acţionari sau asociaţi

Datoriile faţă de acţionari sau asociaţi se referă la obligaţiile unităţii patrimoniale faţă de acţionari sau asociaţi în legătură cu capitalul social (retragerea acţionarilor sau asociaţilor, diminuarea capitalului social), cu creditele puse la dispoziţia unităţii patrimoniale de acţionari sau asociaţi şi dobânzile aferente acestora, precum şi în legătură cu dividendele de plătit.

Datoriile din decontarea operaţiunilor în participaţie

Datoriile din decontarea operaţiunilor în participaţie cuprind datoriile izvorâte din efectuarea unor activităţi comerciale în comun, în baza unui contract de asociere şi constau din datorii legate de decontarea veniturilor şi cheltuielilor realizate din operaţiunile în participaţie, din sumele de bani virate coparticipanţilor, din valoarea bunurilor transferate coparticipanţilor, etc. În contabilitate datoriile privind operaţiunile în participaţie se numesc *decontări din operaţii în participaţie-pasiv.*

Datoriile privind creditorii diverşi

Datoriile privind creditorii diverşi cuprind obligaţiile faţă de persoane fizice şi juridice privind sumele încasate şi necuvenite, avansurile datorate furnizorilor şi neachitate etc.

VENITURI ÎNREGISTRATE ÎN AVANS

Veniturile în avans sunt veniturile constatate în exerciţiul curent dar care se referă la exerciţiile financiare viitoare, ca de exemplu : veniturile din vânzarea cu plata în rate.

Subvenţiile pentru investiţii

Subvenţiile pentru investiţii reprezintă sume de bani sau fonduri primite cu titlu gratuit din partea statului sau a altor instituţii financiare

pentru achiziţionarea sau realizarea în regie proprie a unor imobilizări prevăzute prin contractul de finanţare. În categoria subvenţiilor pentru investiţii se mai cuprind donaţiile primite şi plusurile de inventar aferente imobilizărilor.

4.3.2.2. Recunoaşterea şi evaluarea datoriilor şi veniturilor în avans

Recunoaşterea datoriilor

Datoriile sunt recunoscute numai dacă prin plata acesteia va rezulta o ieşire de resurse care diminuează profitul întreprinderii. În cazul plăţii cu întârziere a datoriilor curente în cadrul unor contracte care prevăd penalităţi sau în cazul obligaţiilor faţă de stat achitate cu întârziere se vor recunoaşte şi evidenţia ca obligaţii şi penalităţile datorate şi neachitate.

Diferenţele de curs valutar care apar cu ocazia achitării datoriilor în valută la cursuri diferite de cele la care au fost au fost înregistrate iniţial sau faţă de cele la care au fost raportate în situaţiile financiare anuale anterioare, trebuie recunoscute ca venituri din diferenţe de curs valutar (dacă cursul din data plăţii este inferior cursului de înregistrare) sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar (dacă cursul din data plăţii este superior cursului de înregistrare) la data plăţii.

Evaluarea datoriilor

La intrarea şi ieşirea în patrimoniu datoriile se evaluează la valoarea lor nominală de constatare.

Datoriile în valută se evaluează ***la finele exerciţiului financiar*** funcţie de cursul de schimb valutar de la data încheierii exerciţiului. Diferenţele de curs valutar dintre cursul de schimb de la data înregistrării datoriei sau faţă de cursul de schimb la care au fost raportate în situaţiile financiare anterioare şi cursul de schimb de la data încheierii exerciţiului se înregistrează la venituri din diferenţe de curs valutar (dacă cursul din data încheierii exerciţiului este inferior cursului de înregistrare) sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar (dacă cursul din data încheierii exerciţiului este superior cursului de înregistrare).

Recunoaşterea veniturilor în avans

Se recunosc ca ***venituri în avans*** acele venituri care urmează a se transfera la venituri curente în exerciţiile financiare viitoare. Nu se pot considera ca venituri în avans avansurile încasate pentru realizarea de bunuri, lucrări şi servicii sau pentru închirierea de bunuri, acestea făcând obiectul datoriilor privind avansurile încasate de la clienţi.

Evaluarea veniturilor în avans

Veniturile înregistrate în avans se evaluează la valoarea lor nominală.

4.3.3. Structura şi cadrul conceptual al elementelor rectificative ale pasivelor

ELEMENTELE RECTIFICATIVE ALE PASIVELOR

1. Acţiuni proprii
2. Repartizarea profitului
3. Prime privind rambursarea obligaţiunilor

Acţiunile proprii

Acţiunile proprii reprezintă acţiunile proprii ale unităţii economice, răscumpărate, care se prezintă în bilanţ, potrivit legii, ca o corecţie a capitalurilor proprii.

Repartizarea profitului

Repartizarea profitului reprezintă elementul patrimonial în care se reunesc destinaţiile profitului net: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale, dividende, participarea salariaţilor la profit etc..

Prime privind rambursarea obligaţiunilor

Prima de rambusare a obligaţiunilor reprezintă diferenţa dintre valoarea nominală a obligaţiunii şi valoarea de emisiune a acesteia. Aceste prime sunt supuse procesului de amortizare şi constituie elemente rectificative ale împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni.

4.4. Îndrumător pentru autoverificare



Rezumat:

- Pasivele patrimoniale cuprind:
  - capitaluri proprii;
  - provizioane;
  - venituri în avans;
  - datorii;
- capitalurile proprii au în componenţă:
  - capitalul social;
  - prime legate de capital;
  - rezerve din reevaluare;
  - rezerve;
  - rezultatulexerciţiului;
  - rezultatul reportat;
- elementele rectificative ale pasivelor sunt:
  - acţiuni proprii;
  - repartizarea profitului;
  - prime privind rambursarea obligaţiunilor;
- elementele rectificative ale pasivelor sunt toate elemente rectificative diminuante de pasive.



Răspundeți la următoarele întrebări:

1. Subgrupa capital şi prime de capital cuprinde:
   a) capital social subscris nevărsat, prime de capital, rezultatul exerciţiului;
   b) capital social subscris nevărsat, capital social subscris vărsat, rezerve legale;
   c) prime de emisiune, prime de aport, capital social subscris vărsat.
2. Următoarele elemente reprezintă prime de capital:
   a) prime de emisiune, prime de aport, prime de fuziune;
   b) prime de emisiune, prime din reevaluare, prime de aport;
   c) rezerve legale, prime de emisiune, prime de

fuziune;

3. Din subgrupa rezervelor fac parte:
   a) rezerve din reevaluare, rezerve legale, rezultatul reportat;
   b) rezerve contractuale, profitul nerepartizat, rezerve legale;
   c) rezerve legale, rezerve din reevaluare, rezerve statutare sau contractuale.

4. Următoarele elemente reprezintă datorii comerciale:
   a) vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare, efecte de plătit, furnizori;
   b) clienţi, furnizori debitori, personal – salarii datorate;
   c) clienţi-creditori, furnizori, furnizori de imobilizări.

5. Dobânzile aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate reprezintă:
   a) datorii faţă de salariaţi;
   b) datorii financiare;
   c) datorii comerciale.

6. Primele de emisiune reprezintă:
   a) capitaluri proprii;
   b) rezerve legale;
   c) datorii.

7. Care dintre următoarele elemente patrimoniale reprezintă numai datorii?
   a) personal – salarii datorate, avansuri la salarii, furnizori de imobilizări;
   b) reţineri din salarii datorate terţilor, furnizori debitori, TVA de plată;
   c) furnizori, personal – salarii datorate, vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt.

8. Din grupa capitalurilor proprii fac parte:
   a) capital social, rezultatul exerciţiului, creditele bancare pe termen lung, provizioane pentru

garanţii acordate clienţilor;
b) datorii privind grupul şi asociaţii, rezerve, prime legate de capital, rezultatul exerciţiului;
c) rezultatul exerciţiului, rezerve legale, rezerve din reevaluare, capital social.

9. Vărsămintele de efectuat pentru imobilizări financiare reprezintă:
a) datorii privind asigurările sociale;
b) datorii financiare;
c) datorii comerciale.

10. TVA de plată se încadrează în grupa:
a) datoriilor;
b) creanţelor;
c) capitalurilor proprii.

11. Următoarele elemente sunt rectificative ale pasivelor:
a) acţiuni proprii, amortizarea imobilizărilor, diferenţe de preţ la stocuri;
b) repartizarea profitului, prime privind rambursarea obligaţiunilor, acţiuni proprii;
c) repartizarea profitului, rezultatul exerciţiului, prime privind rambursarea obligaţiunilor;

12. TVA colectată reprezintă:
a) o creanţă;
b) o datorie;
c) element rectificativ al pasivelor.

13. Acţiunile proprii se încadrează în structurile elementelor patrimoniale şi rectificative la:
a) elemente rectificative ale activelor;
b) investiţii financiare pe termen scurt;
c) elemente rectificative ale pasivelor;

14. Subvenţiile pentru investiţii sunt asimilate:
a) investiţiilor financiare pe termen scurt;
b) imobilizărilor financiare;
c) veniturilor în avans.

15. Clienţii creditori se încadrează în structurile

patrimoniale la:

a) creanţe;
b) venituri în avans;
c) datorii.

16. Următoarele elemente patrimoniale reprezintă numai datorii:

a) credite bancare pe termen scurt, credite bancare pe termen lung, venituri în avans;
b) clienţi creditori, furnizori debitori, rezerve din reevaluare;
c) clienţi creditori, furnizori, credite bancare pe termen lung.

17. Primele legate de capital cuprind:

a) prime de emisiune, prime privind rambursarea obligaţiunilor, prime de aport;
b) prime de aport, prime de fuziune, prime de emisiune;
c) prime de emisiune, prime de fuziune, prime privind participarea salariaţilor la profit.

18. Rezultatul reportat poate fi:

a) profit nerepartizat sau pierdere neacoperită;
b) profit neacoperit sau pierdere nerepartizată;
c) profit sau pierdere?

19. Furnizorii de imobilizări se încadrează în structurile patrimoniale la:

a) creanţe;
b) datorii;
c) venituri în avans.

20. Încadraţi în structurile patrimoniale ale pasivelor şi ale elementelor lor rectificative (grupe şi subgrupe) următoarele elemente:

a) venituri în avans;
b) datorii la bugetul statului;
c) furnizori de imobilizări;
d) capital social subscris vărsat;
e) clienţi creditori;

f) prime de aport;
g) subvenţii pentru investiţii;
h) creditori diverşi;
i) TVA colectată;
j) furnizori;
k) capital social subscris nevărsat;
l) rezultat reportat;
m) prime de fuziune;
n) dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate;
o) personal – salarii datorate;
p) credite bancare pe termen scurt;
q) provizioane pentru litigii;
r) TVA de plată;
s) rezerve legale;
t) vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare; rezultatul exerciţiului;
u) furnizori de imobilizări;
v) prime privind rambursarea obligaţiunilor;
w) repartizarea profitului;
x) datorii faţă de bugetul statului.

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 5
BILANŢUL – MODEL DE PREZENTARE A SITUAŢIEI PATRIMONIULUI STRUCTURA VENITURILOR, CHELTUIELILOR ŞI REZULTATELOR ŞI PREZENTAREA LOR ÎN CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE

5.1. Introducere



Această unitate de învățare are ca scop prezentarea următoarelor noțiuni: Bilanţ, egalitate bilanţieră, operaţiuni patrimoniale, venituri din exploatare, venituri financiare, venituri extraordinare, cifră de afaceri, cheltuieli de explotare, cheltuieli financiare, cheltuieli extraordinare, rezultat din exploatare, rezultat financiar, rezultat curent, rezultat extraordinar, profit brut, profit net.

Durata medie de parcurgere a unităţii de învăţare este de 2 ore.

5.2. Obiectivele şi competenţele unităţii de învăţare



- cunoaşterea modului de prezentare în bilanţ a situaţiei activelor şi pasivelor patrimoniale, influenţate de elemenelor lor rectificative;
- însuşirea structurii veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor şi a modului în care situaţia acestora este prezentată în contul de profit şi pierdere

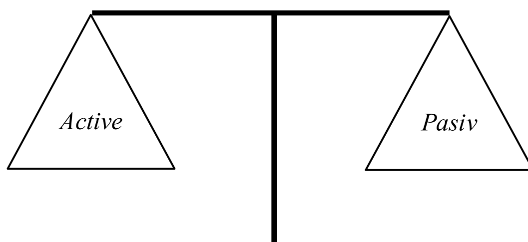
5.3. Conţinutul unităţii de învăţare

5.3.1. Bilanţul – model de prezentare a situaţiei patrimoniului

5.3.1.1. Aspecte generale privind bilanţul şi structura acestuia

Activele şi pasivele patrimoniale sunt prezentate la finele exerciţiului financiar prin intermediul unei situaţii a patrimoniului intitulată „***bilanţ”.*** Noţiunea de bilanţ provine de la latinescul „*bilanx*”, sau mai târziu „*billancium*”, care însemna cântar cu două talere, aflate în permanentă poziţie de echilibru. Pe ***talerul din stânga*** al cântarului se regăsesc ***activele patrimoniale***, iar pe ***talerul din dreapta*** se regăsesc ***pasivele patrimoniale***.

Bilanţul ca model de prezentare a situaţiei activelor şi pasivelor patrimoniale mai este denumit şi cont de bilanţ patrimonial.



În bilanţ, informaţia contabilă este structurată astfel:

Informaţia contabilă prezentată prin bilanţ este structurată pe 3 nivele, şi anume:

- nivelul I – grupa simbolizată cu majuscule latine (A, B, C, D)
- nivelul II – subgrupa simbolizată cu cifre romane (I, II, III, IV)
- nivelul III – poziţia sau postul bilanţier simbolizat cu cifre arabe (1, 2 etc.).

Poziţia de bilanţ sau postul bilanţier este nivelul informaţional cel mai analitic al bilanţului care reuneşte unul sau mai multe elemente patrimoniale de aceeaşi natură, combinate cu elementele rectificative ale acestora acolo unde este cazul.

Forme de prezentare a bilanţului

Bilanţul poate fi prezentat în ***formă orizontală*** sau ***verticală***. ***Forma orizontală*** a bilanţului presupune aşezarea alăturată a activelor şi pasivelor sugerând egalitatea permanentă dintre acestea. ***Forma verticală*** a bilanţului presupune aşezarea pe o singură coloană a activelor şi pasivelor patrimoniale, fără a ignora egalitatea bilanţieră dintre activele şi pasivele patrimoniale.

Forma orizontală a bilanţului

ACTIVE	PASIVE
A. ACTIVE IMOBILIZATE I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE 1. Cheltuieli de constituire 2. Cheltuieli de dezvoltare 3. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi active similare 4. Fondul comercial 5. Alte imobilizări necorporale 6. Avansuri şi imobilizări necorporale în curs II. IMOBILIZĂRI CORPORALE 1. Terenuri şi construcţii 2. Instalaţii tehnice şi maşini 3. Alte instalaţii, utilaje şi mobilier 4. Avansuri şi imobilizări corporale în curs III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE 1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate 2. Împrumuturi acordate unităţilor afiliate 3. Interese de participare 4. Împrumuturi acordate unităţilor de care compania este legată în virtutea intereselor de participare 5. Investiţii deţinute ca imobilizări 6. Alte împrumuturi B. ACTIVE CIRCULANTE I. STOCURI 1. Materii prime şi materiale consumabile 2. Producţia în curs de exerciţiu 3. Produse finite şi mărfuri 4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri II. CREANŢE 1. Creanţe comerciale 2. Sume de încasat de la entităţile afiliate 3. Sume de încasat de la entităţile de care compania este legată în virtutea intereselor de participare 4. Alte creanţe 5. Capital subscris şi nevărsat III. INVESTIŢII FINANCIARE PE TERMEN SCURT 1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate 2. Alte investiţii pe termen scurt IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI C. CHELTUIELI ÎN AVANS	***A. CAPITAL ŞI REZERVE*** I. CAPITAL 1. Capital subscris vărsat 2. Capital subscris nevărsat 3. Patrimoniul regiei II. PRIME DE CAPITAL III. REZERVE DIN REEVALUARE IV REZERVE 1. Rezerve legale 2. Rezerve statutare sau contractuale 3. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare 4. Alte rezerve Acţiuni proprii V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTATĂ 1. Profit nerepartizat 2. Pierdere neacoperită VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIŢIULUI FINANCIAR 1. Profit 2. Pierdere Repartizarea profitului **B. PROVIZIOANE** 1. Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare 2. Provizioane pentru impozite 3. Alte provizioane ***C. DATORII*** I. DATORII PE TERMEN LUNG 1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni 2. Sume datorate instituţiilor de credit 3. Avansuri încasate în contul comenzilor 4. Datorii comerciale – furnizori 5. Efecte de comerţ de plătit 6. Sume datorate entităţilor afiliate 7. Sume datorate entităţilor de care compa-nia este legată în virtutea intereselor de participare 8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale II. DATORII PE TERMEN SCURT 1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni 2. Sume datorate instituţiilor de credit 3. Avansuri încasate în contul comenzilor 4. Datorii comerciale – furnizori 5. Efecte de comerţ de plătit 6. Sume datorate entităţilor afiliate 7. Sume datorate entiăţilor de care compa-nia este legată în virtutea intereselor de participare 8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale ***D. VENITURI ÎN AVANS*** 1. Subvenţii pentru investiţii 2. Venituri înregistrate în avans
TOTAL ACTIVE =	**TOTAL PASIVE**

A. ACTIVE IMOBILIZATE

Forma verticală a bilanţului

I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE

1.Cheltuieli de constituire
2.Cheltuielile de dezvoltare
3. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare şi alte imobilizări necorporale
4. Fond comercial
5. Avansuri si imobilizari necorporale in curs de executie

II. IMOBILIZĂRI CORPORALE

1. Terenuri şi construcţii
2. Instalaţii tehnice şi maşini
3. Alte instalaţii, utilaje şi mobilier
4. Avansuri şi imobilizări corporale în curs de execuţie

III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE

1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate
2. Împrumuturi acordate entităţilor afiliate
3. Interese de participare
4. Împrumuturi acordate entităţilor de care compania este legată în virtutea intereselor de participare
5. Investiţii deţinute ca imobilizări
6. Alte împrumuturi

B. ACTIVE CIRCULANTE

I. STOCURI

1. Materii prime şi materiale consumabile
2. Producţia în curs de execuţie
3. Produse finite şi mărfuri
4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri

II. CREANŢE

1. Creanţe comerciale
2. Sume de încasat de la entităţile afiliate
3. Sume de încasat de la entităţile de care compania este legată în virtutea intereselor de participare
4. Alte creanţe
5. Capital subscris şi nevărsat

III. INVESTIŢII PE TERMEN SCURT

1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate
2. Alte investiţii pe termen scurt

IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI

C. CHELTUIELI ÎN AVANS

D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN

1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni
2. Sume datorate instituţiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale - furnizori
5. Efecte de comerţ de plătit
6. Sume datorate entităţilor afiliate
7. Sume datorate entităţilor de care compania este legată în virtutea intereselor de participare
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale

E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE

F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE

G. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN

1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni
2. Sume datorate instituţiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale - furnizori
5. Efecte de comerţ de plătit
6. Sume datorate entităţilor afiliate
7. Sume datorate entităţilor de care compania este legată în virtutea intereselor de participare
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale

H. PROVIZIOANE

1. Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare
2. Provizioane pentru impozite
3. Alte provizioane

I. VENITURI ÎN AVANS

1. Subvenţii pentru investiţii

2. Venituri înregistrate în avans

J. CAPITAL ŞI REZERVE

I. CAPITAL

1. Capital subscris vărsat
2. Capital subscris nevărsat
3. Patrimoniul regiei

II. PRIME DE CAPITAL

III. REZERVE DIN REEVALUARE

IV. REZERVE

1. Rezerve legale
2. Rezerve statutare sau contractuale
3. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare
4. Alte rezerve
5. Acţiuni proprii
6. Câştiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii
7. Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii

V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă)

Repartizarea profitului

Patrimoniul public

Bilanţul prescurtat

Bilanţul prescurtat, întocmit de către unităţile economice care nu îndeplinesc cumulativ două din cele 3 condiţii referitoare la cifra de afaceri, total active, respectiv număr de personal, specificate la pagina 14, va cuprinde forma verticală a bilanţului, fără a detalia însă principalele grupe sau subgrupe de active şi pasive pe elemente componente.

5.3.1.2. Operaţiuni patrimoniale de bază care produc modificări în structura bilanţului

Diversitatea operaţiunilor patrimoniale (cumpărări, consumuri, producţie, vânzări, încasări, plăţi etc.) şi influenţa acestora asupra structurii activelor şi pasivelor patrimoniale se poate sintetiza în patru tipuri de

operaţiuni, şi anume:

1. A + X = P + X

Operaţiuni care produc modificări concomitente în structura activelor şi pasivelor, în sensul majorării acestora cu aceeaşi valoare

Exemplu: *Achiziţia de stocuri în valoare de 50.000 lei, cu plata ulterioară conduce la majorarea valorii stocurilor (componente ale activelor) concomitent cu majorarea valorii datoriilor comerciale faţă de furnizori (componente ale pasivelor). În urma acestei operaţiuni, atât activele patrimoniale, cât şi pasivele patrimoniale se majorează cu 50.000 lei.*

2. A - X = P - X

Operaţiuni care produc modificări concomitente în structura activelor şi pasivelor, în sensul diminuării acestora cu aceeaşi valoare

Exemplu: *Plata unei datorii faţă de furnizori în valoare de 80.000 lei din conturile de disponibilităţi deschise la bănci conduce la diminuarea disponibilităţilor băneşti (componente ale activelor) concomitent cu diminuarea datoriilor faţă de furnizori (componente ale pasivelor). În urma acestei operaţiuni, atât activele patrimoniale, cât şi pasivele patrimoniale se diminuează cu 80.000 lei.*

3. A + X - X = P

Operaţiuni care produc modificări numai în structura activelor, situaţie în care un element de activ se substituie cu un alt element de activ de aceeaşi valoare

Exemplu: *Încasarea unei creanţe comerciale de la clienţi în valoare de 20.000 lei conduce la majorarea disponibilităţilor băneşti în numerar (componente ale activelor) concomitent cu diminuarea creanţelor faţă de clienţi (componente ale activelor). În urma acestei operaţiuni valoarea activelor şi pasivelor patrimoniale rămâne neschimbată.*

4. A = P + X - X

Operaţiuni care produc modificări numai în structura pasivelor, situaţie în care un element de pasiv se substituie cu un alt element de pasiv de aceeaşi valoare

Exemplu: *Majorarea capitalului social cu 100.000 lei prin încorporarea primelor legate de capital conduce la majorarea capitalului social (componentă a pasivelor) concomitent cu diminuarea primelor legate de capital (componente ale pasivelor). În urma acestei operaţiuni valoarea activelor şi pasivelor patrimoniale rămâne neschimbată.*

Derivate ale operaţiunilor patrimoniale de bază

Ca derivate a primelor două tipuri de operaţiuni se întâlnesc operaţiunile de diminuare a activelor concomitent cu angajarea de cheltuieli şi de majorare a activelor concomitent cu realizarea veniturilor. Diferenţa dintre venituri şi cheltuieli formează rezultatul exerciţiului care este un element al pasivelor patrimoniale. Ecuaţia acestui tip de operaţiuni este următoarea:

$$A - X_1 + X_2 = P + R_e$$

unde: X_1 – valoarea activelor consumate prin angajarea de cheltuieli
X_2 – valoarea plusului de active din realizarea de venituri;
R_e – rezultatul exerciţiului calculat ca diferenţă între veniturile realizate şi cheltuielile angajate pentru realizarea acestor venituri

Dacă $X_2 - X_1 > 0$ operaţiunea se încadrează în primul tip de operaţiuni, deoarece se majorează activele şi pasivele patrimoniale cu aceeaşi valoare care reprezintă un spor de valoare concretizat în plus de active şi de capitaluri proprii prin intermediul profitului realizat.

Exemplu: *Se consumă materii prime şi materiale consumabile în valoare de 10.000 lei pentru executarea unor lucrări. La finalizarea lucrărilor veniturile realizate din facturarea acestora sunt de 12.000 lei, care se încasează prin conturile deschise la bancă. În momentul executării lucrărilor consumul de stocuri (componente ale activelor) înseamnă realizarea unei cheltuieli de 10.000 lei. La facturarea lucrării se constată realizarea unui venit din executarea de lucrări de 12.000 lei, căruia îi corespunde o încasare de numerar (componentă a activelor) în contul deschis la bancă. În ce priveşte activele se poate constata un plus de 2.000*

lei (diferenţa dintre numerarul încasat şi materiile prime consumate), iar în cazul pasivelor un plus de aceeaşi valoare calculat ca diferenţă între veniturile realizate şi cheltuielile efectuate.

Dacă $X_2 - X_1 < 0$ operaţiunea se încadrează în al doilea tip de operaţiuni, deoarece se diminuează activele şi pasivele patrimoniale cu aceeaşi valoare care reprezintă o diminuare a valorii întreprinderii, concretizată într-un consum de active fără acoperire în venituri, şi o diminuare a capitalurilor proprii ca urmare a realizării de pierderi.

Exemplu: *Se consumă materii prime şi materiale consumabile în valoare de 20.000 lei pentru executarea unor lucrări. La finalizarea lucrărilor veniturile realizate din facturarea acestora sunt de 16.000 lei, care se încasează prin conturile deschise la bancă. În momentul executării lucrărilor consumul de stocuri (componente ale activelor) înseamnă realizarea unei cheltuieli de 20.000 lei. La facturarea lucrării se constată realizarea unui venit din executarea de lucrări de 16.000 lei, căruia îi corespunde o încasare de numerar (componentă a activelor) în contul deschis la bancă. În ce priveşte activele se poate constata diminuare a valorii acestora cu 4.000 lei (diferenţa dintre numerarul încasat şi materiile prime consumate), iar în cazul pasivelor o diminuare cu aceeaşi valoare calculată ca diferenţă între veniturile realizate şi cheltuielile efectuate.*

5.3.2. Structura veniturilor şi cheltuielilor

Veniturile şi cheltuielile sunt studiate după natura şi conţinutul lor economic, pe cele trei activităţi ale întreprinderii – activitatea de exploatare, activitatea financiară şi activitatea extraordinară – fiind structurate astfel :

VENITURILE

Grupa A
VENITURI DIN ACTIVITATEA DE EXPLOTARE

1. Cifra de afaceri
    - 1.1 Venituri din vânzarea produselor finite
    - 1.2 Venituri din vânzarea semifabricatelor
    - 1.3 Venituri din vânzarea produselor reziduale
    - 1.4 Venituri din servicii prestate
    - 1.5 Venituri din studii si cercetări
    - 1.6 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
    - 1.7 Venituri din vânzarea mărfurilor
    - 1.8 Venituri din activităţi diverse
    - 1.9. Reduceri comerciale acordate
2. Venituri aferente costului producţiei în curs de execuţie
    - 2.1 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
    - 2.2 Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuţie
3. Venituri din producţia de imobilizări
    - 3.1 Venituri din producţia de imobilizări necorporale
    - 3.2 Venituri din producţia de imobilizări corporale
4. Venituri din subvenţii de exploatare
    - 4.1 Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri
    - 4.2 Venituri din subvenţii de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile
    - 4.3 Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli externe
    - 4.4 Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului
    - 4.5 Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţie socială
    - 4.6 Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
    - 4.7 Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri
    - 4.8 Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorata
5. Alte venituri din exploatare
    - 5.1 Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi
    - 5.2 Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi
    - 5.3 Venituri din donaţii şi subvenţii primite

5.4 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital
5.5 Venituri din subvenţii pentru investiţii
5.6 Alte venituri din exploatare

6. Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare

7.1 Venituri din provizioane
6.2 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
6.3 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
6.4 Venituri din fondul comercial negativ

Grupa B
VENITURI DIN ACTIVITATEA FINANCIARĂ

1. Venituri din imobilizări financiare
   1.1 Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate
   1.2 Venituri din interese de participare
2. Venituri din investiţii financiare pe termen scurt
3. Venituri din creanţe imobilizate
4. Venituri din investiţii financiare cedate
   4.1. Venituri din imobilizări financiare cedate
   4.2. Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate
5. Venituri din diferenţe de curs valutar
6. Venituri din dobânzi
7. Venituri din sconturi obţinute
8. Alte venituri financiare
9. Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare
   9.1. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
   9.2. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

Grupa C
VENITURI DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ

1. Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare

CHELTUIELILE

Grupa A
CHELTUIELI PENTRU ACTIVITATEA DE EXPLOATARE

1. Cheltuieli materiale
    - 1.1. Cheltuieli cu materiile prime
    - 1.2. Cheltuieli cu materialele consumabile
        - 1.2.1. Cheltuieli cu materialele auxiliare
        - 1.2.2. Cheltuieli privind combustibilul
        - 1.2.3. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
        - 1.2.4. Cheltuieli privind piesele de schimb
        - 1.2.5. Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
        - 1.2.6. Cheltuieli privind furajele
        - 1.2.7. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
    - 1.3. Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar
    - 1.4. Cheltuieli privind materialele nestocate
    - 1.5. Cheltuieli privind energia şi apa
    - 1.6. Cheltuieli privind animalele şi păsările
    - 1.7. Cheltuieli privind ambalajele
2. Cheltuieli privind mărfurile
3. Reduceri comerciale primite
4. Cheltuieli cu lucrări şi servicii executate de terţi
    - 4.1. Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile
    - 4.2. Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile
    - 4.3. Cheltuieli cu primele de asigurare
    - 4.4. Cheltuieli cu studiile si cercetările
    - 4.5. Cheltuieli cu colaboratorii
    - 4.6. Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
    - 4.7. Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate

4.8. Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal
4.9. Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
4.10. Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
4.11. Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
4.12. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi
5. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
6. Cheltuieli cu personalul
6.1. Cheltuieli cu salariile personalului
6.2. Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaţilor
6.3. Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit
6.4. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii
6.5. Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
6.5.1. Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale
6.5.2. Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
6.5.3. Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigu-rările sociale de sănătate
6.5.4. Contribuţia unităţii la schemele de pensii facultative
6.5.5. Contribuţia unităţii la primele de asigurare voluntara de sănătate
6.5.6. Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
7. Alte cheltuieli de exploatare
7.1. Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător
7.2. Pierderi din creanţe şi debitori diverşi
7.3. Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
7.4. Donaţii şi subvenţii acordate
7.5. Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital
7.6. Alte cheltuieli de exploatare
8. Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare
8.1. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
8.2. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
8.3. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
8.4. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante

Grupa B
CHELTUIELI PRIVIND ACTIVITATEA FINANCIARĂ

1. Pierderi din creanţe legate de participaţii
2. Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate
   2.1. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
   2.2. Pierderi privind investiţiile pe termen scurt cedate
3. Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
4. Cheltuieli privind dobânzile
5. Cheltuieli privind sconturile acordate
6. Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierdere de valoare
   6.1. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierdrea de valoare a imobilizărilor financiare
   6.2. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
   6.3. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor
7. Alte cheltuieli financiare

Grupa C
CHELTUIELI PRIVIND ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ

1. Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare

Grupa D
CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE

1. Cheltuieli cu impozitul pe profit
2. Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus

5.3.3. Cadrul conceptual al veniturilor şi cheltuielilor

Activitatea de exploatare

Activitatea de exploatare se referă la activitatea curentă legată de obiectul principal de activitate al agentului economic.

Activitatea financiară

Activitatea financiară se referă la activitatea privind investiţiile financiare şi alte operaţiuni legate de activele de trezorerie (dobânzi, diferenţe de curs valutar, sconturi acordate/primite etc.).

Activitatea extraordinară

Activitatea extraordinară se referă la referă activităţi care au un caracter neobişnuit în raport cu activitatea de exploatare şi financiară, cum ar fi: efectele calamităţilor, ale reducerii activităţii (reorganizări, restructurări etc.), ale schimbării de strategie economico-financiară, ale schimbării metodologiei de evaluare a capitalurilor, ale corectării erorilor de evaluare a capitalurilor etc.

Venitul

Venitul „este fluxul brut de beneficii economice primite de o societate în cursul activităţilor obişnuite ale acesteia, atunci când acest flux se materializează prin creşteri ale capitalului propriu, altele decât creşterile datorate contribuţiilor din partea participanţilor la acest capital propriu."[26]

Cifra de afaceri

Cifra de afaceri cuprinde totalitatea veniturilor din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor şi serviciilor, precum şi din studii şi cercetări, închirieri şi alte activităţi similare.

Variaţia stocurilor

Variaţia stocurilor din producţie proprie reprezintă diferenţa dintre valoarea stocurilor din producţie proprie la finele exerciţiului financiar şi valoarea acestor stocuri la începutul exerciţiului financiar.

---

[26] International Accounting Standards Board, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară*, 2011,Partea A, Fundația IFRS, Londra , p. A1312

Veniturile din producţia de imobilizări

Veniturile din producţia de imobilizări cuprind valoarea imobilizărilor corporale şi necorporale realizate cu forţe proprii sau în regie proprie.

Subvenţiile pentru exploatare

Subvenţiile pentru exploatare reprezintă sume de bani primite cu titlu gratuit din partea statului sau a altor instituţii financiare pentru acoperirea preţurilor la produse, lucrări şi servicii sau pentru acoperirea unor cheltuieli, cum ar fi: cheltuielile materiale, cu salariile, cu dobânzile etc.

Venituri din subvenţii pentru investiţii

Venituri din subvenţii pentru investiţii reprezintă partea din subvenţiile pentru investiţii virată la venituri concomitent cu amortizarea imobilizărilor corporale sau necorporale realizate din aceste subvenţii. Valoarea subvenţiei virate la venituri este egală cu valoarea amortizării calculate în cazul acestor imobilizări.

Venituri din sconturi obţinute

Veniturile din sconturi obţinute sunt veniturile realizate din reducerile financiare acordate ca urmare a plăţii în termen sau înainte de termen a datoriilor.

Câştigurile din investiţiile pe termen scurt

Câştigurile din investiţiile financiare pe termen scurt cuprind diferenţele favorabile rezultate ca urmare a valorificării investiţiilor financiare pe termen scurt la un preţ mai mare decât preţul de achiziţie.

Veniturile din diferenţe de curs valutar

Reprezintă:

- rezultatul deprecierii monedei naţionale faţă de diversele valute, în cazul reevaluării disponibilităţilor băneşti şi al reevaluării sau încasării creanţelor externe;
- rezultatul aprecierii monedei naţionale în raport cu diversele valute, în cazul reevaluării sau plăţii datoriilor externe.

Cheltuielile

„***Cheltuielile*** constituie diminuări ale beneficiilor

economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor sau creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari.”[27]

Cheltuielile din diferenţe de curs valutar

Cheltuielile din diferenţe de curs valutar sunt :

- rezultatul aprecierii monedei naţionale faţă de diversele valute în cazul reevaluării disponibilităţilor băneşti şi al reevaluării sau încasării creanţelor externe;
- rezultatul deprecierii monedei naţionale în raport cu diversele valute în cazul reevaluării sau plăţii datoriilor externe.

Pierderile privind investiţiile pe termen scurt

Pierderile privind investiţiile financiare pe termen scurt cuprind diferenţele nefavorabile rezultate ca urmare a valorificării investiţiilor financiare pe termen scurt la un preţ mai mic decât preţul de achiziţie.

5.3.4. Contul de profit şi pierdere – model de prezentare a veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor

Informaţiile privind veniturile, cheltuielile şi rezultatele întreprinderii sunt furnizate prin intermediul „**_contului de profit şi pierdere_**” structurate pe cele trei activităţi: activitatea de exploatare, activitatea financiară şi activitatea extraordinară.

În cadrul contului de profit şi pierderi veniturile şi cheltuielile se simbolizează cu cifre romane şi arabe, iar rezultatul cu majuscule, astfel:

I. VENITURI DIN EXPLOATARE

1. Cifra de afaceri netă

[27] _Idem, pag. A1269_

- Producţia vândută
- Venituri din vânzarea mărfurilor
- Reduceri comerciale acordate
- Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete

2. Venituri aferente costului producţiei în curs de execuţie
3. Producţia realizată de entitate pentru scopurile sale proprii şi capitalizată
4. Alte venituri din exploatare

II. CHELTUIELI DE EXPLOATARE

5. a) Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile
   b) Alte cheltuieli externe (cu energia şi apa)
   c) Cheltuieli privind mărfurile
   Reduceri comerciale primite
6. Cheltuieli cu personalul, din care:
   a) Salarii şi indemnizaţii
   b) Cheltuieli cu asigurările şi protecţia socială
7. a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale şi necorporale
   a.1) Cheltuieli
   a.2) Venituri
   b) Ajustări de valoare privind activele circulante
   b.1) Cheltuieli
   b.2) Venituri
8. Alte cheltuieli de exploatare
   8.1. Cheltuieli privind prestaţiile externe
   8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
   8.3. Alte cheltuieli
   Ajustări privind provizioanele
   - Cheltuieli
   - Venituri

A. PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE

- Profit
- Pierdere

III. VENITURI FINANCIARE

9. Venituri din interese de participare
10. Venituri din alte investiţii şi împrumuturi care fac parte din activele

imobilizate
11. Venituri din dobânzi
Alte venituri financiare

IV. CHELTUIELI FINANCIARE

12. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare şi investiţiile deţinute ca active circulante
- Cheltuieli
- Venituri

13. Cheltuieli privind dobânzile
Alte cheltuieli financiare

B. PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIARĂ
- Profit
- Pierdere

14. PROFIRUL SAU PIERDEREA CURENTĂ
- Profit
- Pierdere

15. Venituri extraordinare
16. Cheltuieli extraordinare

17. PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ

V. VENITURI TOTALE

VI. CHELTUIELI TOTALE

C. PROFITUL SAU PIERDEREA BRUT (Ă)
- Profit
- Pierdere

18. **Impozitul pe profit**
19. Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus
20. **PROFITUL SAU PIERDEREA NET (Ă) AL (A) EXERCIŢIULUI FINANCIAR**
- Profit
- Pierdere

Rolul contului de profit şi pierdere

Contul de profit şi pierdere are rolul de a furniza o imagine fidelă, clară şi completă asupra performanţelor financiare ale

întreprinderii. Rezultatul net al exerciţiului este componenta care se înscrie în bilanţ la capitaluri proprii, profitul echivalând cu sporul de active, iar pierderea cu diminuarea valorii activelor.

Alte componente ale Situaţiilor Financiare Anuale

Bilanţul şi ***contul de profit şi pierdere*** sunt componentele de bază ale ***situaţiilor financiare anuale***, care mai cuprind:

- situaţia fluxurilor de trezorerie;
- situaţia modificărilor capitalurilor proprii;
- notele explicative:
  - Nota 1: Active imobilizate;
  - Nota 2: Provizioane;
  - Nota 3: Repartizarea profitului;
  - Nota 4: Analiza rezultatului din exploatare;
  - Nota 5: Situaţia creanţelor şi datoriilor;
  - Nota 6: Principii, politici şi metode contabile;
  - Nota 7: Participaţii şi surse de finanţare;
  - Nota 8: Informaţii privind salariaţii, membrii organelor de administraţie, conducere şi supraveghere;
  - Nota 9: Exemple de calcul şi analiză a principalilor indicatori de analiză economico-financiară;
  - Nota 10: Alte informaţii.

Situaţiile financiare anuale se prezintă şi se supun aprobării acţionarilor/asociaţilor în cadrul Adunării Generale a Acţionarilor/Asociaţilor (AGA) întrunită anual în şedinţă ordinară. După aprobare situaţiile financiare anuale se publică în Monitorul Oficial al României.

5.4. Îndrumător pentru autoverificare



Rezumat:

- Bilanţul este o componentă a situaţiilor financiare anuale care prezintă situaţia activelor ţi pasivelor patrimoniale la finele exerciţiului financiar;
- operaţiunile patrimoniale care afectează structura activelor şi pasivelor patrimoniale, pot fi sintetizate astfel:
    - **A + X = P + X**
    - **A – X = P – X**
    - **A + X – X = P**
    - **A = P + X – X**
- contul de profit şi pierdere este o componentă a documentelor de sinteză contabilă care prezintă situaţia veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor structurate pe cele 3 tipuri dee activităţi: de exploatare, financiară şi extraordinară;
- rezultatul aferent fiecărei activităţi se calculează ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile înregistrate pe fiecare tip de activitate în parte;
- rezultatul curent cuprinde rezultatul din explotare şi rezultatul financiar;
- veniturile totale reprezintă suma veniturilor din exploatare, a veniturilor financiare şi a veniturilor extraordinare, iar cheltuielile totale reprezintă suma cheltuielilor de explotare, a cheltuielilor financiare şi a cheltuielilor extraordinare;
- rezultatul brut al exerciţiului financiar se calculează ca diferenţă între veniturile totale şi cheltuielile totale;
- rezultatul net al exerciţiului financiar se calculează ca diferenţă între rezultatul brut al exerciţiului financiar şi impozitul pe profit.



Răspundeți la următoarele întrebări:

1. Bilanţul este un model de prezentare a ....

2. În prezent, în contabilitatea românească, bilanţul se întocmeşte în formă:
   a) orizontală;
   b) verticală.

3. Funcţie de total activelor, cifra de afaceri şi numărul de salariaţi înregistrate de un agent economic, bilanţul poate fi: bilanţ şi bilanţ................

4. Specificaţi tipul operaţiunii patrimoniale de bază care influenţează structura activelor şi pasivelor patrimoniale şi elementele patrimoniale care se modifică, ştiind că:
   a) se achiziţionează mărfuri de la furnizori cu plată ulterioară;
   b) se plăteşte datoria faţă de furnizorul de la punctul a);
   c) se încasează o creanţă de la clienţi;
   d) se majorează capitalul social prin încorporarea primelor de emisiune în capitalul social;
   e) se încasează un împrumut contractat de la bancă;
   f) se plătesc salariile angajaţilor;
   g) se încasează un avans de la clienţi;
   h) se plătesc avansuri la salarii;
   i) se achiziţionează un utilaj de la furnizori;
   j) se rambursează împrumutul contractat de la bancă;
   k) se achiziţionează acţiuni pe termen lung cu plata imediată;
   l) se majorează capitalul social prin încorporarea primelor de aport;
   m) se diminuează capitalul social pentru acoperirea

pierderilor din anii precedenţi;

n) se achiziţionează bilete de călătorie;

o) se acordă un împrumut pe termen lung unei societăţi din cadrul grupului.

5. Cifra de afaceri reprezintă:
   a) venit financiar;
   b) venit din exploatare;
   c) venit extraordinar.
6. Cifra de afaceri cuprinde:
   a) venituri din vânzarea mărfurilor + venituri din producţia vândută;
   b) venituri din vânzarea mărfurilor + variaţia stocurilor;
   c) venituri din producţia vândută + variaţia stocurilor.
7. Veniturile din exploatare cuprind:
   a) cifra de afaceri, variaţia stocurilor, venituri din diferenţe de curs valutar;
   b) cifra de afaceri, variaţia stocurilor, producţia imobilizată, alte venituri din exploatare;
   c) producţia imobilizată, variaţia stocurilor, cifra de afaceri, venituri din dobânzi.
8. Cheltuielile de exploatare cuprind cel puţin:
   a) cheltuieli materiale, cheltuieli privind dobânzile, cheltuieli cu personalul;
   b) cheltuieli cu asigurările şi protecţia socială, cheltuieli privind diferenţele de curs valutar;
   c) cheltuieli materiale, cheltuieli privind mărfurile, cheltuieli cu personalul.
9. Cheltuielile financiare cuprind:
   a) cheltuielile cu activele cedate;
   b) cheltuieli cu provizioanele;
   c) cheltuieli privind dobânzile.
10. Rezultatul curent cuprinde:

a) rezultatul extraordinar şi rezultatul financiar;
b) rezultatul din exploatare şi rezultatul extraordinar;
c) rezultatul financiar şi rezultatul din exploatare.

11. Dacă rezultatul din exploatare (profit) este mai mare dacât rezultatul financiar (pierdere), firma va înregistra/nu va înregistra profit curent.

12. În contul de profit şi pierdere veniturile, cheltuielile şi rezultatele sunt prezentate funcţie de cele 3 tipuri de activităţi ale firmei. Care sunt acestea?

a) Activitatea de producţie, activitatea financiară şi activitatea extraordinară.
b) Activitatea de exploatare, activitatea financiară şi activitatea extraordinară.
c) Activitatea de vânzare, activitatea de producţie şi activitatea de prestări servicii.

13. Bilanţul simplificat oferă informaţii referitoare la valoarea contabilă netă a (răspundeţi cu adevărat sau fals):

a) cheltuielilor de constituire;
b) cheltuielilor în avans;
c) datoriilor privind bugetul asigurărilor sociale;
d) mărfurilor;
e) stocurilor;
f) activelor circulante;
g) terenurilor;
h) imobilizărilor corporale.

14. În bilanţ, total active circulante se calculează astfel:

a) imobilizări necorporale + stocuri + investiţii pe termen scurt;
b) cheltuieli în avans + stocuri + creanţe + investiţii pe termen scurt;
c) stocuri + creanţe + investiţii pe termen scurt + casa şi conturi la bănci.

15. Activele circulante nete/datoriile curente nete se

calculează în bilanţ astfel:

a) active circulante + cheltuieli în avans – datorii care trebuie plătite într-un termen mai mic de un an – venituri în avans;

b) active circulante + cheltuieli în avans – datorii care trebuie plătite într-un termen mai mic de un an – subvenţii pentru investiţii;

c) active circulante + cheltuieli în avans – datorii care trebuie plătite într-un termen mai mic de un an – datorii care trebuie plătite într-un termen mai mare de un an.

16. Rezultatul din exploatare se calculează în contul de profit şi pierdere astfel:...

17. Rezultatul financiar se calculează în contul de profit şi pierdere, cunăscând veniturile financiare şi cheltuielile financiare astfel:...

18. Total active minus datorii curente se calculează în bilanţ în felul următor:..

19. Veniturile totale se calculează în contul de profit şi pierdere prin însumarea: a)......................; b)......................................; c)..

20. Cheltuielile totale se calculează în contul de profit şi pierdere prin însumarea: a)......................; b)....................................; c)...

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 6
CONTUL - PROCEDEU SPECIFIC METODEI CONTABILITĂŢII

6.1. Introducere



Această unitate de învățare are ca scop prezentarea următoarelor noțiuni: cont, cont de activ, cont de pasiv, cont bifuncţional, simbolul contului, debit, credit, rulaje debitoare, rulaje creditoare, total sume debitoare, total sume creditoare, solduri iniţiale, solduri finale.

Durata medie de parcurgere a unităţii de învăţare este de 2 ore.

6.2. Obiectivele şi competenţele unităţii de învăţare



- însuşirea noţiunii de „cont" din punct de vedere contabil;
- cunoaşterea criteriilor de clasificare a conturilor;
- evidenţierea structurii contului;
- însuşirea regulilor de funcţionare a conturilor;

6.3. Conţinutul unităţii de învăţare

6.3.1. Noţiuni privind contul

Etimologia cuvântului „cont"

Noţiunea de cont provine de la cuvintele "compté" din limba franceză sau "conto" din limba italiană care înseamnă "socoteală".

Necesitatea utilizării contului

Gruparea şi ordonarea informaţiei contabile presupune asocierea unui cont contabil fiecărui element de active, pasive, venituri sau cheltuieli, cu ajutorul căruia se consemnează existenţele, mişcările şi transformările acestor elemente într-o perioadă de gestiune.

Se utilizează conturi atât pentru elementele patrimoniale de bază, cât şi pentru elementele patrimoniale rectificative. Conturile de bază şi conturile rectificative referitoare la acelaşi element patrimonial se constituie în sistemul de conturi utilizat pentru reprezentarea unui element de active sau pasive patrimoniale.

Principalele categorii de conturi şi rolul lor

Dubla reprezentare a patrimoniului şi dubla înregistrare a operaţiunilor patrimoniale au condus la stabilirea a două categorii de conturi, şi anume:

- ***conturi de activ***, care cuprind:
  - *conturile de bază ale activelor patrimoniale* (conturi de imobilizări, conturi de stocuri, conturi de creanţe, conturi de investiţii financiare pe termen scurt, conturi de disponibilităţi băneşti etc.);
  - *conturile rectificative completative de active* (conturile de diferenţele de preţ aferente stocurilor, cu excepţia adaosului comercial);
  - *conturile rectificative diminuante de pasive* (repartizarea profitului, acţiunile proprii şi primele privind rambursarea obligaţiunilor);
  - *conturile de cheltuieli;*
- ***conturi de pasiv***, care cuprind:
  - *conturile de bază ale pasivelor patrimoniale* (conturi de capitaluri, conturi de datorii, conturi de provizioane);
  - *conturile rectificative diminuante de active* (conturi de amortizări, conturi de ajustări pentru deprecierea activelor, contul de adaos comercial şi contul de TVA neexigibilă aferentă stocurilor de mărfuri);
  - *conturile de venituri*.

Rolul contului în calitatea sa de instrument de grupare şi ordonare a datelor se realizează prin intermediul structurii acestuia.

6.3.2. Structura contului

Elementele componente ale contului

Contul are în componenţa sa următoarele elemente :
- *denumirea şi simbolul contului*

explicaţia operaţiei economice înregistrată în cont
- *debitul şi creditul contului*
- *rulajul contului*
- *totalul sumelor contului*
- *soldul contului.*

Denumirea contului

Denumirea contului se identifică în cele mai multe cazuri cu denumirea elementului patrimonial, de venit sau cheltuieli pe care îl reprezintă. *De exemplu*: elementul de active „*clienţi”* va fi evidenţiat cu ajutorul contului „clienţi" sau elementul de pasive „*furnizori”* va fi reprezentat cu ajutorul contului „furnizori".

Există situaţii în care denumirea conturilor nu este identică cu denumirea elementului patrimonial pe care-l reprezintă. *De exemplu*: *creanţele şi datoriile faţă de acţionari/asociaţi* sunt evidenţiate cu ajutorul unui singur cont denumit „decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul.

Simbolul contului

Simbolul contului reprezintă grupul de cifre cu care se identifică contul. Simbolul contului este stabilit funcţie de clasificarea conturilor din planul de conturi general. Prin planurile de conturi sunt redate simboluri cu 3 - 6 cifre.

Conturile cu simboluri de 3 cifre se numesc conturi sintetice de gradul I, iar cifrele din care sunt formate semnifică:
- *prima cifră* – clasa de conturi din care face parte contul

  cifra a doua – numărul de ordine al grupei din care face parte contul
- *prima + a doua cifră* – grupa de conturi din care face parte contul
- *cifra a treia* – numărul de ordine al contului în cadrul grupei

Exemplu: Contul "Materii prime", are simbolul 301, cu următoarea semnificaţie :

3 - clasa conturilor de stocuri
30 - grupa conturilor de stocuri materii prime şi materiale
1 - numărul de ordine al contului în cadrul grupei de conturi.

Conturile cu simboluri de 4 cifre se numesc conturi sintetice de gradul II, iar cifrele din care sunt formate semnifică:

- *prima cifră* – clasa de conturi din care face parte contul
- *cifra a doua* – numărul de ordine al grupei din care face parte contul
- *prima + a doua cifră* – grupa de conturi din care face parte contul
- *cifra a treia* – numărul de ordine al contului sintetic de gradul I în cadrul grupei
- ***prima + a doua cifră + a treia cifră*** – *simbolul contului sintetic de gradul I*
- *cifra a patra* – numărul de ordine al contului sintetic de gradul II în cadrul contului sintetic de gradul I

Exemplu: Contul „Materiale auxiliare” are simbolul 3021, cu următoarea semnificaţie:

3 - Clasa conturilor de stocuri
30 - grupa conturilor de stocuri de materii prime şi materiale
302 - Contul sintetic de gradul I “Materiale consumabile”
1 - numărul de ordine în cadrul contului sintetic de gradul I

Numărul de cifre pentru simbolizarea conturilor nu este limitat, cifrele utilizate după simbolul contului din planul de conturi general dau numărul de ordine al ***contului analitic***.

Exemplu: Contul 371 “Mărfuri” simbolizat în planul de conturi general, se poate desfăşura în analitice cu următoarele simboluri:

371.01 “Mărfuri în depozitele cu ridicata sau en-gros”
371.02 “Mărfuri în magazinele de desfacere cu amănuntul”

Explicaţia operaţiei economice

Explicaţia operaţiei economice înregistrate în cont prezintă conţinutul economic al acesteia şi poate fi *explicaţie descriptivă* şi *explicaţie contabilă*.

Explicaţia descriptivă se utilizează în cazul înregistrărilor cronologice

şi constă în prezentarea sintetică a conţinutului operaţiei economice cu indicarea documentului justificativ.

Explicaţia contabilă se utilizează în cadrul înregistrărilor sistematice şi constă în indicarea pentru fiecare operaţie economică a simbolului contului corespondent în care se înregistrează concomitent aceeaşi operaţie economică.

Debitul şi creditul contului

Debitul şi creditul contului sunt elemente specifice contului contabil şi se prezintă sub forma a două coloane: partea din stânga contului denumită ***„Debit”*** şi partea din dreapta denumită ***„Credit”***.

Cele două coloane debit şi credit au rolul de a consemna existenţele şi mişcările elementului pe care-l reprezintă consemnând majorările sau diminuările valorii acestuia.

În ***debitul contului*** se înscriu:

- *în cazul conturilor de activ*: existenţele iniţiale, majorările de valoare şi existenţele finale;
- *în cazul conturilor de pasiv*: diminuările de valoare.

În ***creditului contului*** se înscriu:

- *în cazul conturilor de pasiv*: existenţele iniţiale, majorările de valoare şi existenţele finale;
- *în cazul conturilor de activ*: diminuările de valoare.

A debita contul înseamnă a înregistra o valoare în debitul contului care se numeşte valoare debitoare, iar ***a credita*** contul înseamnă a înregistra o valoare în creditul contului denumită valoare creditoare.

Rulajul contului

Rulajul contului consemnează mişcările şi transformările elementelor patrimoniale, de venituri şi cheltuieli şi se stabileşte prin însumarea valorilor înregistrate într-o perioadă de gestiune în fiecare din cele două coloane ale contului obţinându-se *rulajul debitor* şi *rulajul creditor* al contului.

Rulajul debitor înseamnă :

- creştere sau majorare de valoare pentru conturile de activ
- micşorare sau diminuare de valoare pentru conturile de pasiv.

Rulajul creditor înseamnă :
- micşorare sau diminuare de valoare pentru conturile de activ
- creştere sau majorare de valoare pentru conturile de pasiv.

Totalul sumelor

Totalul sumelor contului consemnează soldurile iniţiale şi rulajele contului şi se calculează prin însumarea acestor două elemente, obţinându-se *total sume debitoare* şi *total sume creditoare*.

Totalul sumelor debitoare reprezintă :
- existenţele iniţiale plus creşterea sau majorarea de valoare pentru conturile de activ;
- micşorarea sau diminuarea de valoare pentru conturile de pasiv.

Totalul sumelor creditoare reprezintă :
- existenţele iniţiale plus creşterea sau majorarea de valoare pentru conturile de pasiv;
- micşorarea sau diminuarea de valoare pentru conturile de activ.

Soldul contului

Soldul contului consemnează existenţele iniţiale şi finale ale elementelor patrimoniale şi poate fi numai sold debitor sau numai sold creditor.

Soldurile debitoare reprezintă existenţe pentru conturile de activ, iar ***soldurile creditoare*** reprezintă existenţe pentru conturile de pasiv.

Soldul contului se stabileşte ca diferenţă între *totalul sumelor debitoare* şi *totalul sumelor creditoare* ale contului. Dacă totalul sumelor debitoare este mai mare decât totalul sumelor creditoare va rezulta un sold final debitor, iar dacă totalul sumelor debitoare este mai mic decât totalul sumelor creditoare va rezulta un sold final creditor.

Soldurile stabilite la finele perioadei de gestiune poartă denumirea de solduri finale şi se constituie în solduri iniţiale pentru exerciţiul financiar următor.

Prezentarea didactică a contului

Pentru prezentarea elementelor contului se utilizează forma literală a contului care presupune prezentare contului sub forma literei „T”. Această formă de prezentare este una didactică, elementele acestui tip de cont fiind preluate de fişele contului utilizate funcţie de forma de contabilitate, astfel :

- forma de contabilitate pe jurnale care utilizează jurnalele
- forma de contabilitate maestru şah care utilizează fişele şah
- forma de contabilitate informatizată care utilizează fişa „T” a contului.

Sintetic elementele contului pot fi prezentate, astfel:

Debit **Cont de activ** *Credit*

Debit	Credit
Existenţe iniţiale = ***Solduri iniţiale*** (S_i)	
Suma 1 Suma 2 … *(Majorări de valoare)* … Suma m	Suma 1 Suma 2 … *(Diminuări de valoare)* … Suma n
Rulaj debitor (RD) = Suma 1+ Suma 2 + ... + Suma m	***Rulaj creditor*** (RC) = Suma 1+ Suma 2 + …...+Suma n
Total sume debitoare(TSD) = Sold iniţial+Rulaj debitor	***Total sume creditoare***(TSC)= Rulaj creditor
Sold final debitor = TSD-TSC	

Debit **Cont de pasiv** *Credit*

Debit	Credit
	Existenţe iniţiale = ***Solduri iniţiale***(Si)
Suma 1 Suma 2 … *(Diminuări de valoare)* … Suma n	Suma 1 Suma 2 *(Majorări de valoare)* … Suma m
Rulaj debitor(RD) = Suma 1+Suma 2+…….+ Suma n	***Rulaj creditor***(RC) = Suma 1 + Suma 2+......+ Suma m
Total sume debitoare(TSD)= Rulaj debitor	***Total sume creditoare***(TSC) = Sold iniţial+Rulaj creditor

	Sold final creditor = TSC-TSD

6.3.3. Clasificarea conturilor

Conturile se pot clasifica după următoarele criterii:

După sfera de cuprindere

➢ ***conturi sintetice de gradul I şi II*** utilizate pentru evidenţa elementelor de active, pasive, venituri şi cheltuieli. Conturile sintetice de gradul I care se desfăşoară în conturi sintetice de gradul II sunt conturi neoperaţionale (cu ajutorul acestor conturi nu se consemnează operaţiuni economice, consemnarea făcându-se numai la nivelul conturilor sintetice de gradul II);

➢ ***conturile analitice*** sunt conturi derivate ale conturilor sintetice de gradul I şi II şi se folosesc pentru necesităţi de gestiune internă a patrimoniului, veniturilor şi cheltuielilor.

După funcţia contabilă

➢ ***conturi de activ;***
➢ ***conturi de pasiv.***

După soldul pe care îl prezintă la un moment dat

➢ ***conturi monofuncţionale*** care prezintă la finele exerciţiului numai sold final debitor sau numai sold final creditor;

➢ ***conturi bifuncţionale*** care prezintă la finele exerciţiului financiar, fie sold final debitor, fie sold final creditor. Conturile bifuncţionale sunt conturile care reprezintă atât un element de active, cât şi un element de pasive, sau elemente de capitaluri proprii care se adună (dacă prezintă sold final creditor) sau se scad (dacă prezintă sold final debitor) la stabilirea

valorii capitalurilor proprii.

6.3.4. Reguli de funcţionare a conturilor

Regula de funcţionare a conturilor de activ

Conturile de activ încep să funcţioneze prin a se debita. Se debitează cu soldurile iniţiale şi creşterile sau majorările de valoare şi se creditează cu diminuările sau micşorările de valoare, iar la finele perioadei de gestiune prezintă numai sold final debitor.

Regula de funcţionare a conturilor de pasiv

Conturile de pasiv încep să funcţioneze prin a se credita. Se creditează cu soldurile iniţiale şi creşterile sau majorările de valoare şi se debitează cu diminuările sau micşorările de valoare, iar la finele perioadei de gestiune prezintă numai sold final creditor.

6.4. Îndrumător pentru autoverificare



Rezumat:

- Contul este un procedeu al metodei contabilităţii ataşat fiecărui element de activ patrimonial, pasiv patrimonial, rectificativ sau de venit sau cheltuială, cu ajutorul căruia sunt consemnate existenţele, mişcările şi transformările acestora;
- dubla reprezentare a patrimoniului şi dubla înregistrare a operaţiunilor economice a condus la stabilirea a două categorii de conturi: ***de activ*** şi ***de pasiv***;
- ***conturile de activ*** cuprind:
  - *conturile de bază ale activelor patrimoniale* (conturi de imobilizări, conturi de stocuri, conturi de creanţe,

conturi de investiţii financiare pe termen scurt, conturi de disponibilităţi băneşti etc.);

- *conturile rectificative completative de active* (conturile de diferenţele de preţ aferente stocurilor, cu excepţia adaosului comercial);
- *conturile rectificative diminuante de pasive* (repartizarea profitului, acţiunile proprii şi primele privind rambursarea obligaţiunilor);
- *conturile de cheltuieli;*

- ***conturile de pasiv*** cuprind:
  - *conturile de bază ale pasivelor patrimoniale* (conturi de capitaluri, conturi de datorii, conturi de provizioane);
  - *conturile rectificative diminuante de active* (conturi de amortizări, conturi de ajustări pentru deprecierea activelor, contul de adaos comercial şi contul de TVA neexigibilă aferentă stocurilor de mărfuri);
  - *conturile de venituri*.
- elementele componente ale contului sunt: denumirea şi simbolul contului, explicaţia operaţiei economice înregistrate în cont, debitul şi creditul contului, rulajele contului, total sume, soldurile iniţiale şi finale;
- conturile de activ încep să funcţioneze prin a se debita; de debitează cu majorările de valoare şi se creditează cu diminuările de valoare; prezintă sold final creditor;
- conturile de pasiv încep să funcţioneze prin a se credita; se creditează cu majorările de valoare şi se debitează cu diminuările de valoare; prezintă sold final creditor.



Răspundeți la următoarele întrebări:

1. Enumeraţi cele 4 grupe de conturi de activ.

2. Enumeraţi cele 3 grupe de conturi de pasiv.

3. Debitul contului reprezintă

a) partea din dreapta contului în care se înscriu sume reprezentând majorări ale elementelor de activ şi reduceri ale elementelor de pasiv;

b) partea din stânga contului în care se înscriu

sume reprezentând majorări ale elementelor de activ şi reduceri ale elementelor de pasiv;
c) sumă reprezentând o creanţă faţă de bancă.

4. Creditul contului reprezintă:
a) partea din dreapta contului în care se înscriu sume reprezentând majorări ale elementelor de pasiv şi reduceri ale elementelor de activ;
b) partea din dreapta contului în care se înscriu sume reprezentând diminuări ale elementelor de pasiv şi creşteri ale elementelor de activ;
c) un împrumut de la bancă.

5. Rulajul debitor al contului de activ cuprinde sume reprezentând......................de valoare înregistrate în cursul unei luni.

6. Rulajul creditor al contului de activ cuprinde sume reprezentând......................de valoare înregistrate în cursul unei luni.

7. Rulajul debitor al contului de pasiv cuprinde sume reprezentând......................de valoare înregistrate în cursul unei luni.

8. Rulajul creditor al contului de pasiv cuprinde sume reprezentând......................de valoare înregistrate în cursul unei luni.

9. Total sume debitoare în cazul conturilor de activ se calculează: ....

10. Total sume creditoare în cazul conturilor de activ se calculează: ....

11. Total sume debitoare în cazul conturilor de pasiv se
calculează:...

12. Total sume creditoare în cazul conturilor de pasiv se calculează: ....

13. Conturile de activ încep să funcţioneze prin a se .... Se debitează cu........................ de valoare şi de

creditează cu................. de valoare. Prezintă la sfârşitul perioadei de gestiune numai sold final debitor.

14. Conturile de activ încep să funcţioneze prin a se .... Se debitează cu....................... de valoare şi de creditează cu................ de valoare. Prezintă la sfârşitul perioadei de gestiune numai sold final debitor.

15. Conturile monofuncţionale prezintă la finele exerciţiului................. sold final debitor sau................. sold final creditor.

16. Conturile bifuncţionale prezintă la finele exerciţiului........ sold final debitor, ... sold final creditor.

17. Conturile simbolizate prin 3 cifre se numesc conturi................. de gradul ....

18. Conturile simbolizate cu 4 cifre se numesc conturi.................de gradul ....

19. Conturile sintetice de gradul I şi II sunt utilizate pentru evidenţa elementelor de.................., ..., ... şi....................

20. Conturile analitice, derivate ale conturilor sintetice de gradul I şi II se folosesc pentru necesităţi de.........................a patrimoniului, veniturilor şi cheltuielilor.

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 7
PLANUL DE CONTURI GENERAL AL AGENŢILOR ECONOMICI

7.1. Introducere



Această unitate de învățare are ca scop prezentarea următoarelor noțiuni: Clasă de conturi, conturi bilanţiere, conturi de rezultate, conturi extrabilanţiere, conturi de gestiune, analiza contului.

Durata medie de parcurgere a unităţii de învăţare este de 2 ore.

7.2. Obiectivele şi competenţele unităţii de învăţare



- cunoaşterea structurii planului de conturi general al agenţilor economici;
- înţelegerea modului în care funcţionează principalele categorii de conturi;

7.3. Conţinutul unităţii de învăţare

7.3.1. Planul de conturi general al agenţilor economici

Planul de conturi general al agenţilor economici din România este elaborat de Ministerul Finanţelor şi cuprinde simbolurile şi denumirea conturilor ce trebuie utilizate de agenţii economici.

Acest plan de conturi cuprinde 9 clase de conturi, şi anume:

Clasa 1
Conturi de capitaluri

Cuprinde conturile de capitaluri proprii, acţiuni proprii, conturi de subvenţii pentru investiţii, conturile de provizioane şi conturile de împrumuturi şi datorii asimilate.

Clasa 2
Conturi de imobilizări

Cuprinde conturile de imobilizări necorporale, corporale şi financiare, conturile de amortizări privind imobilizările şi conturile de ajustări pentru deprecierea imobilizărilor.

Clasa 3
Conturi de stocuri
şi producţie în curs de execuţie

Cuprinde conturile de stocuri şi producţie în curs de execuţie, conturile de diferenţe de preţ la stocuri şi conturile de ajustări pentru deprecierea stocurilor.

Clasa 4
Conturi de terţi

Cuprinde conturile de creanţe şi datorii faţă de terţi, conturile de venituri şi cheltuieli înregistrate în avans şi conturile de ajustări pentru deprecierea creanţelor.

Clasa 5
Conturi de trezorerie

Cuprinde conturile de investiţii financiare pe termen scurt, conturile de disponibilităţi băneşti, conturile de avansuri de trezorerie şi alte valori de trezorerie, conturile de împrumuturi financiare pe termen scurt şi conturile de ajustări pentru deprecierea investiţiilor financiare pe termen scurt.

Clasa 6
Conturi de cheltuieli

Cuprinde conturile de cheltuieli pentru activitatea de exploatare, activitatea financiară şi activitatea extraordinară

Clasa 7
Conturi de venituri

Cuprinde conturile de venituri pentru activitatea de exploatare, activitatea financiară şi activitatea extraordinară

Clasa 8
Conturi speciale

Cuprinde conturile în afara bilanţului şi conturile „bilanţ de închidere” şi „bilanţ de deschidere”.

Clasa 9
Conturi de gestiune

Cuprinde conturile utilizate pentru realizarea contabilităţii de gestiune, şi anume: conturile de calculaţie, conturi de evidenţiere a costurilor producţiei şi conturile de decontări interne privind cheltuielile, producţia şi diferenţele de preţ aferente producţiei.

Gruparea claselor de conturi

Conturile din ***clasele 1-5*** se numesc ***conturi bilanţiere***, conturile din ***clasele 6 şi 7*** se numesc ***conturi de rezultate***, iar conturile din ***clasa 8*** se numesc ***conturi extrabilanţiere*** sau conturi de ordine şi evidenţă a extrapatrimoniului.

Structura planului de conturi general al agenţilor economici[28]

CLASA 1 CONTURI DE CAPITALURI

10 CAPITAL ŞI REZERVE

101 Capital
- 1011. Capital subscris nevărsat (P)
- 1012. Capital subscris vărsat (P)
- 1015. Patrimoniul regiei (P)
- 1016. Patrimoniul public (P)

104 Prime de capital
- 1041. Prime de emisiune (P)
- 1042. Prime de fuziune/divizare (P)
- 1043. Prime de aport (P)

[28] A se vedea Planul de Conturi General prezentat în *Ordinul Ministrului Finanţelor Publice nr. 3.055/ 2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766 bis din 10.11.2009*

1044. Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni (P)

105 Rezerve din reevaluare (P)

106 Rezerve

1061. Rezerve legale (P)

1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)

1064. Rezerve de valoare justă (P)

1065. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)

1067. Rezerve din diferenţe de curs valutar în relaţie cu investiţia netă într-o entitate străină (A/P)

1068. Alte rezerve (P)

107 Rezerve din conversie (A/P)

108 Interese care nu controlează

1081. Interese care nu controlează – rezultatul exerciţiului financiar (A/P)

1082. Interese care nu controlează – alte capitaluri proprii (A/P)

109 Acţiuni proprii

1091. Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt (A)

1092. Acţiuni proprii deţinute pe termen lung (A)

11 REZULTATUL REPORTAT

117 Rezultatul reportat

1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperita (A/P)

1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima data a IAS, mai puţin IAS (A/P)

1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)

1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementarilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (A/P)

12 REZULTATUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR

121 Profit sau pierdere (A/P)

129 Repartizarea profitului (A)

14 CÂŞTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII

141 Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii(P)

149 Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii(A)

15 PROVIZIOANE

151 Provizioane

1511. Provizioane pentru litigii (P)

1512. Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor (P)

1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea (P)

1514. Provizioane pentru restructurare (P)

1515. Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare (P)

1516. Provizioane pentru impozite (P)

1518. Alte provizioane (P)

16 ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE

161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni

1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat (P)

1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de bănci (P)

1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat (P)

1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni (P)

162 Credite bancare pe termen lung

1621. Credite bancare pe termen lung (P)
1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenta (P)
1623. Credite externe guvernamentale (P)
1624. Credite bancare externe garantate de stat (P)
1625. Credite bancare externe garantate de bănci (P)
1626. Credite de la trezoreria statului (P)
1627. Credite bancare interne garantate de stat (P)

166 Datorii care privesc imobilizările financiare
1661. Datorii fata de entităţile afiliate (P)
1663. Datorii fata de entităţile de care compania este legata prin interese de participare (P)

167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate (P)

168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni (P)
1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)
1685. Dobânzi aferente datoriilor fata de entităţile afiliate (P)
1686. Dobânzi aferente datoriilor fata de entităţile de care compania este legată prin interese de participare (P)
1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate (P)

169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor (A)

CLASA 2 CONTURI DE IMOBILIZARI

20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE

201 Cheltuieli de constituire (A)
203 Cheltuieli de dezvoltare (A)
205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare (A)

207 Fond comercial
2071 Fond comercial pozitiv (A)
2075 Fond comercial negativ (P)
208 Alte imobilizări necorporale (A)

21 IMOBILIZĂRI CORPORALE

211 Terenuri şi amenajări de terenuri (A)
2111. Terenuri
2112. Amenajări de terenuri
212 Construcţii (A)
213 Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii
2131. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru) (A)
2132. Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare (A)
2133. Mijloace de transport (A)
2134. Animale şi plantaţii (A)
214 Mobilier, aparatura birotica, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale (A)

22 IMOBILIZĂRI CORPORALE ÎN CURS DE APROVIZIONARE

223 Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii în curs de aprovizionare (A)
224 Mobilier, aparatura birotica, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale în curs de aprovizionare (A)

23 IMOBILIZĂRI ÎN CURS ŞI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI

231 Imobilizări corporale în curs de execuţie(A)
232 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale (A)
233 Imobilizări necorporale în curs de execuţie (A)
234 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale (A)

26 IMOBILIZĂRI FINANCIARE

261 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (A)
263 Interese de participare (A)

264 Titluri puse în echivalenţă (A)
265 Alte titluri imobilizate (A)
267 Creanţe imobilizate
2671. Sume datorate de entităţile afiliate (A)
2672. Dobânda aferenta sumelor datorate de entităţile afiliate (A)
2673. Creanţe legate de interesele de participare (A)
2674. Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare (A)
2675. Împrumuturi acordate pe termen lung (A)
2676. Dobânda aferenta împrumuturilor acordate pe termen lung (A)
2678. Alte creanţe imobilizate (A)
2679. Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate (A)
269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
2691. Vărsăminte de efectuat privând acţiunile deţinute la entităţile afiliate (P)
2692. Vărsăminte de efectuat privând interesele de participare (P)
2693. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare (P)

28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE

280 Amortizări privind imobilizările necorporale
2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire (P)
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare (P)
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare (P)
2807. Amortizarea fondului comercial(P)
2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale (P)
281 Amortizări privind imobilizările corporale
2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri (P)

2812. Amortizarea construcţiilor (P)
2813. Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor (P)
2814. Amortizarea altor imobilizări corporale (P)

29 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR

290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare (P)
2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale,
drepturilor şi activelor similare (P)
2907. Ajustări pentru deprecierea fondului comercial (P)
2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale (P)

291 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale
2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri (P)
2912. Ajustări pentru deprecierea construcţiilor (P)
2913. Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor (P)
2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale (P)

293 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie
2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuţie (P)
2933. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie (P)

296 Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate (P)

2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare (P)
2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate (P)
2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entităţile afiliate (P)
2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanţelor legate de interesele de participare (P)
2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung (P)
2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanţe imobilizate (P)

CLASA 3 CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

30 STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE

301 Materii prime (A)
302 Materiale consumabile
3021. Materiale auxiliare (A)
3022. Combustibili (A)
3023. Materiale pentru ambalat (A)
3024. Piese de schimb (A)
3025. Seminţe şi materiale de plantat (A)
3026. Furaje (A)
3028. Alte materiale consumabile (A)
303 Materiale de natura obiectelor de inventar (A)
308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale (A/P)

32 STOCURI ÎN CURS DE APROVIZIONARE

321 Materii prime în curs de aprovizionare (A)

322 Materiale consumabile în curs de aprovizionare (A)

323 Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare (A)

326 Animale în curs de aprovizionare (A)

327 Mărfuri în curs de aprovizionare (A)

328 Ambalaje în curs de aprovizionare (A)

33 PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

331 Produse în curs de execuţie (A)

332 Servicii în curs de execuţie (A)

34 PRODUSE

341 Semifabricate (A)

345 Produse finite (A)

346 Produse reziduale (A)

348 Diferenţe de preţ la produse (A/P)

35 STOCURI AFLATE LA TERŢI

351 Materii şi materiale aflate la terţi (A)

354 Produse aflate la terţi (A)

356 Animale aflate la terţi (A)

357 Mărfuri aflate la terţi (A)

358 Ambalaje aflate la terţi (A)

36 ANIMALE

361 Animale şi păsări (A)

368 Diferenţe de preţ la animale şi păsări (A/P)

37 MĂRFURI

371 Mărfuri (A)

378 Diferenţe de preţ la mărfuri (A/P)

38 AMBALAJE

381 Ambalaje (A)

388 Diferenţe de preţ la ambalaje (A/P)

39 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime (P)
392 Ajustări pentru deprecierea materialelor
3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile (P)
3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar (P)
393 Ajustări pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie (P)
394 Ajustări pentru deprecierea produselor
3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor (P)
3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite (P)
3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale (P)
395 Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi
3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor şi materialelor aflate la terţi (P)
3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terţi (P)
3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terţi (P)
3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terţi (P)
3956. Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terţi (P)
3957. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terţi (P)
3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terţi (P)
396 Ajustări pentru deprecierea animalelor (P)
397 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor (P)
398 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor (P)

CLASA 4 CONTURI DE TERŢI

40 FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE

401 Furnizori (P)
403 Efecte de plătit (P)
404 Furnizori de imobilizări (P)
405 Efecte de plătit pentru imobilizări (P)
408 Furnizori – facturi nesosite (P)
409 Furnizori – debitori
4091. Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor (A)
4092. Furnizori – debitori pentru prestări de servicii (A)

41 CLIENŢI ŞI CONTURI ASIMILATE

411 Clienţi
4111. Clienţi (A)
4118. Clienţi incerţi sau în litigiu (A)
413 Efecte de primit de la Clienţi (A)
418 Clienţi – facturi de întocmit (A)
419 Clienţi – creditori (P)

42 PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE

421 Personal – salarii datorate (P)
423 Personal – ajutoare materiale datorate (P)
424 Prime reprezentând participarea personalului la profit (P)
425 Avansuri acordate personalului (A)
426 Drepturi de personal neridicate (P)
427 Reţineri din salarii datorate terţilor (P)
428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul
4281. Alte datorii în legătură cu personalul (P)
4282. Alte creanţe în legătură cu personalul (A)

43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECŢIA SOCIALA ŞI CONTURI ASIMILATE

431 Asigurări sociale
4311. Contribuţia unităţii la asigurările sociale (P)
4312. Contribuţia personalului la asigurările sociale (P)
4313. Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (P)
4314. Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate (P)
437 Ajutor de şomaj
4371. Contribuţia unităţii la fondul de şomaj (P)
4372. Contribuţia personalului la fondul de şomaj (P)
438 Alte datorii şi creanţe sociale
4381. Alte datorii sociale (P)
4382. Alte creanţe sociale (A)

44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE

441 Impozitul pe profit/venit
4411. Impozitul pe profit (P)
4418. Impozitul pe venit (P)
442 Taxa pe valoarea adăugată
4423. Taxa pe valoarea adăugată de plata (P)
4424. Taxa pe valoarea adăugată de recuperat (A)
4426. Taxa pe valoarea adăugată deductibila (A)
4427. Taxa pe valoarea adăugată colectata (P)
4428. Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă (A/P)
444 Impozitul pe venituri de natura salariilor (P)
445 Subvenţii
4451. Subvenţii guvernamentale (A)
4452. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii (A)
4458. Alte sume primite cu caracter de subvenţii (A)
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (P)

447 Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate (P)
448 Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
4481. Alte datorii fata de bugetul statului (P)
4482. Alte creanţe privind bugetul statului (A)

45 GRUP ŞI ACŢIONARI/ASOCIAŢI

451 Decontări între entităţile afiliate
4511. Decontări între entităţile afiliate (A/P)
4518. Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate (A/P)
453 Decontări privind interesele de participare
4531. Decontări privind interesele de participare (A/P)
4538. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare (A/P)
455 Sume datorate acţionarilor/asociaţilor
4551. Acţionari/asociaţi – conturi curente (P)
4558. Acţionari/asociaţi – Dobânzi la conturi curente (P)
456 Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul (A/P)
457 Dividende de plata (P)
458 Decontări din operaţii în participaţie
4581. Decontări din operaţii în participaţie – pasiv (P)
4582. Decontări din operaţii în participaţie – activ (A)

46 DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI

461 Debitori diverşi (A)
462 Creditori diverşi (P)

47 CONTURI DE SUBVENŢII, REGULARIZARE ŞI ASIMILATE

471 Cheltuieli înregistrate în avans (A)
472 Venituri înregistrate în avans (P)
473 Decontări din operaţii în curs de clarificare (A/P)
475 Subvenţii pentru investiţii
4751. Subvenţii guvernamentale pentru investiţii (P)
4752. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii

pentru investiţii (P)
4753. Donaţii pentru investiţii (P)
4754. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor (P)
4758. Alte sume primite cu caracter de subvenţii pentru investiţii (P)

48 DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII

481 Decontări între unitate şi subunităţi (A/P)
482 Decontări între subunităţi (A/P)

49 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR

491 Ajustări pentru deprecierea creanţelor – Clienţi (P)
495 Ajustări pentru deprecierea creanţelor–Decontări în cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii(P)
496 Ajustări pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi (P)

CLASA 5 CONTURI DE TREZORERIE

50 INVESTIŢII PE TERMEN SCURT

501 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (A)
505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate (A)
506 Obligaţiuni (A)
508 Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate
5081. Alte titluri de plasament (A)
5088. Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament (A)
509 Vărsăminte de efectuat pentru investiţii le pe termen scurt
5091. Vărsăminte de efectuat pentru acţiuni le deţinute la entităţile afiliate (P)
5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiţii pe termen scurt (P)

51 CONTURI LA BĂNCI

511 Valori de încasat
5112. Cecuri de încasat (A)

5113. Efecte de încasat (A)
5114. Efecte remise spre scontare (A)
512 Conturi curente la bănci
5121. Conturi la bănci în lei (A)
5124. Conturi la bănci în valuta (A)
5125. Sume în curs de decontare (A)
518 Dobânzi
5186. Dobânzi de plătit (P)
5187. Dobânzi de încasat (A)
519 Credite bancare pe termen scurt
5191. Credite bancare pe termen scurt (P)
5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenta (P)
5193. Credite externe guvernamentale (P)
5194. Credite externe garantate de stat (P)
5195. Credite externe garantate de bănci (P)
5196. Credite de la trezoreria statului (P)
5197. Credite interne garantate de stat (P)
5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt (P)

53 CASA

531 Casa
5311. Casa în lei (A)
5314. Casa în valuta (A)
532 Alte valori
5321. Timbre fiscale şi poştale (A)
5322. Bilete de tratament şi odihna (A)
5323. Tichete şi bilete de călătorie (A)
5328. Alte valori (A)

54 ACREDITIVE

541 Acreditive
5411. Acreditive în lei (A)

5412. Acreditive în valuta (A)
542 Avansuri de trezorerie (A)

58 VIRAMENTE INTERNE

581 Viramente interne (A/P)

59 AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE

591 Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiuni lor deţinute la entităţile afiliate (P)

595 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor emise şi răscumpărate (P)

596 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor (P)

598 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate (P)

CLASA 6 CONTURI DE CHELTUIELI

60 CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE

601 Cheltuieli cu materiile prime
602 Cheltuieli cu materialele consumabile
6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022. Cheltuieli privind combustibilii
6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
6025. Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
6026. Cheltuieli privind furajele
6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604 Cheltuieli privind materialele nestocate
605 Cheltuieli privind energia şi apa
606 Cheltuieli privind animalele şi pasările
607 Cheltuieli privind mărfurile

608 Cheltuieli privind ambalajele
609 Reduceri comerciale primite

61 CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI

611 Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile
612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile
613 Cheltuieli cu primele de asigurare
614 Cheltuieli cu studiile şi cercetările

62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI

621 Cheltuieli cu colaboratorii
622 Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
623 Cheltuieli de protocol, reclama şi publicitate
624 Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal
625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

63 CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

64 CHELTUIELI CU PERSONALUL

641 Cheltuieli cu salariile personalului
642 Cheltuieli cu tichetele de masa acordate salariaţilor
643 Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit
644 Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii
645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia sociala

6451. Contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452. Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
6453. Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
6456. Contribuţia unităţii la schemele de pensii facultative

6457. Contribuţia unităţii la primele de asigurare voluntara de sănătate

6458. Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

652 Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător

654 PIERDERI DIN CREANŢE ŞI DEBITORI DIVERŞI

658 Alte cheltuieli de exploatare

6581. Despăgubiri, amenzi şi penalităţi

6582. Donaţii acordate

6583. Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital

6588. Alte cheltuieli de exploatare

66 CHELTUIELI FINANCIARE

663 Pierderi din creanţe legate de participaţii

664 Cheltuieli privind investiţii le financiare cedate

6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate

6642. Pierderi din investiţii le pe termen scurt cedate

665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar

666 Cheltuieli privind dobânzile

667 Cheltuieli privind sconturile acordate

668 Alte cheltuieli financiare

67 CHELTUIELI EXTRAORDINARE

671 Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare

68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere

6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor

6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele

6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante

686 Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierdere de valoare

6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor

69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit
698 Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus

CLASA 7 CONTURI DE VENITURI

70 CIFRA DE AFACERI NETA

701 Venituri din vânzarea produselor finite
702 Venituri din vânzarea semifabricatelor
703 Venituri din vânzarea produselor reziduale
704 Venituri din servicii prestate
705 Venituri din studii şi cercetări
706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
707 Venituri din vânzarea mărfurilor
708 Venituri din activităţi diverse
709 Reduceri comerciale acordate

71 VENITURI AFERENTE COSTULUI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
712 Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuţie
72 Venituri din producţia de imobilizări
721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale
722 Venituri din producţia de imobilizări corporale

74 VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE

741 Venituri din subvenţii de exploatare
7411. Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri
7412. Venituri din subvenţii de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile
7413. Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli externe
7414. Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului
7415. Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţie socială
7416. Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
7417. Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri
7418. Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorata

75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754 Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi
758 Alte venituri din exploatare
7581. Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi
7582. Venituri din donaţii primite
7583. Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital
7584. Venituri din subvenţii pentru investiţii
7588. Alte venituri din exploatare

76 VENITURI FINANCIARE

761 Venituri din imobilizări financiare

7611. Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate

7613. Venituri din interese de participare

762 Venituri din investiţii financiare pe termen scurt

763 Venituri din creanţe imobilizate

764 Venituri din investiţii financiare cedate

7641. Venituri din imobilizări financiare cedate

7642. Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate

765 Venituri din diferenţe de curs valutar

766 Venituri din dobânzi

767 Venituri din sconturi obţinute

768 Alte venituri financiare

77. VENITURI EXTRAORDINARE

771 Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare

78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAI PIERDERE DE VALOARE

781 Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare

7812. Venituri din provizioane

7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor

7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante

7815. Venituri din fondul comercial negativ

786 Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare

7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

80. CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI

801. Angajamente acordate
8011. Giruri şi garanţii acordate
8018. Alte angajamente acordate
802. Angajamente primite
8021. Giruri şi garanţii primite
8028. Alte angajamente primite
803. Alte conturi în afara bilanţului
8031. Imobilizări corporale luate cu chirie
8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034. Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare
8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosinţă
8036. Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037. Efecte scontate neajunse la scadenţă
8038. Bunuri publice primite în administrare, concesiune şi cu chirie
8039. Alte valori în afara bilanţului
804. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
8045. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
805. Dobânzi aferente contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, neajunse la scadenţă
8051. Dobânzi de plătit
8052. Dobânzi de încasat
806. Certificate de emisii de gaze cu efect de seră
807. Active contingente
808. Datorii contingente

89. BILANŢ

891. Bilanţ de deschidere

892. Bilanţ de închidere

CLASA 9 - CONTURI DE GESTIUNE

90. DECONTĂRI INTERNE

901. Decontări interne privind cheltuielile
902. Decontări interne privind producţia obţinută
903. Decontări interne privind diferenţele de preţ

92. CONTURI DE CALCULAŢIE

921. Cheltuielile activităţii de bază
922. Cheltuielile activităţilor auxiliare
923. Cheltuieli indirecte de producţie
924. Cheltuieli generale de administraţie
925. Cheltuieli de desfacere

93. COSTUL PRODUCŢIEI

931. Costul producţiei obţinute
933. Costul producţiei în curs de execuţie

7.3.2. Analiza şi funcţionarea principalelor categorii de conturi

Analiza unui cont se efectuează prin prisma elementelor pe care le reprezintă, a tipului de cont (de activ sau pasiv), a regulilor de funcţionare şi a operaţiunilor patrimoniale care pot afecta patrimoniul, veniturile sau cheltuielile. Astfel, se vor prezenta principalele valori care se înscriu în debitul şi creditul diferitelor categorii de conturi, grupate după cum urmează: conturi de imobilizări corporale şi necorporale, conturi de stocuri, conturi de creanţe, conturi de investiţii financiare, conturi de disponibilităţi băneşti, conturi de avansuri de trezorerie, conturi de alte valori, conturi de amortizări, conturi de diferenţe de preţ la stocuri, conturi de provizioane pentru deprecieri şi pentru riscuri şi cheltuieli, conturi de datorii, conturi de capital, conturi de rezerve, conturi de prime legate de capital, conturi de

venituri, conturi de cheltuieli, contul de profit şi pierderi şi contul de repartizare a profitului.

Conturile de imobilizări corporale şi necorporale

Conturile de imobilizări corporale şi necorporale sunt conturi de activ şi încep să funcţioneze prin a se debita. Se debitează cu intrările de imobilizări prin cumpărare, donaţii, aport la capital, etc., şi se creditează cu ieşirile de imobilizări prin casare sau scoatere din evidenţă, vânzare, etc. La finele exerciţiului financiar pot prezenta numai sold final debitor care reflectă valoarea imobilizărilor existente în patrimoniu.

Debit **Imobilizări corporale/necorporale**	Credit
Intrări de imobilizări prin: ▪ cumpărare ▪ donaţie ▪ aport la capital, etc.	Ieşiri de imobilizări prin: ▪ casare / scoatere din evidenţă ▪ vânzare , etc.

Conturile de stocuri

Conturile de stocuri sunt conturi de activ şi încep să funcţioneze prin a se debita. Se debitează cu intrările de stocuri prin cumpărare, producţie proprie, aport la capital, etc., şi se creditează cu ieşirile de stocuri prin consum, vânzare, declasare, etc. La finele exerciţiului financiar pot prezenta numai sold final debitor care reflectă valoarea stocurilor existente în patrimoniu.

Debit **Stocuri**	Credit
Intrări de stocuri prin: ▪ cumpărare ▪ producţie proprie ▪ donaţie ▪ aport la capital, etc.	Ieşiri de stocuri prin: ▪ consum ▪ vânzare ▪ declasare ▪ etc.

Conturile de creanţe

Conturile de creanţe sunt conturi de activ şi încep să funcţioneze prin a se debita. Se debitează cu valoarea creanţelor constatate prin facturare sau alte acte de comerţ sau prin operaţiuni de capital şi se creditează cu încasările, compensările şi alte diminuări de creanţe. La finele exerciţiului financiar pot prezenta numai sold final debitor care reflectă valoarea creanţelor de încasat sau recuperat de la terţi.

Debit **Creanţe**	Credit
Constatarea creanţelor prin: ▪ facturare ▪ alte acte de comerţ ▪ operaţiuni de capital	Valoarea creanţelor încasate sau anulate prin alte operaţiuni

Conturile de investiţii financiare

Conturile de investiţii financiare sunt conturi de activ şi încep să funcţioneze prin a se debita. Se debitează cu intrările de investiţii financiare prin achiziţia de pe piaţa de capital, donaţii, aport la capital, etc., şi se creditează cu ieşirile de investiţii financiare prin vânzare, anulare etc. La finele exerciţiului financiar pot prezenta numai sold final debitor care reflectă valoarea portofoliului de investiţii financiare pe termen scurt existente în patrimoniu.

Debit **Investiţii financiare**	Credit
Intrări de investiţii financiare prin: ▪ achiziţie ▪ aport la capital etc.	Ieşiri de investiţii financiare prin: ▪ vânzare ▪ anulare etc.

Conturile de disponibilităţi băneşti

Conturile de disponibilităţi băneşti sunt conturi de activ şi încep să funcţioneze prin a se debita. Se debitează cu încasările prin conturile deschise la bănci sau în numerar şi se creditează plăţile efectuate prin bancă sau în numerar. La finele exerciţiului financiar pot prezenta numai sold final debitor care reflectă valoarea numerarului deţinut de întreprindere.

Debit **Disponibilităţi**	**băneşti** Credit
Încasările prin bancă sau în numerar	Plăţile prin bancă sau în numerar

Conturile de avansuri de trezorerie

Contul de avansuri de trezorerie este un cont de activ care începe să funcţioneze prin a se debita. Se debitează cu valoarea avansurilor acordate şi se creditează cu valoarea avansurilor justificate. La finele exerciţiului financiar poate prezenta numai sold final debitor care reflectă valoarea avansurilor de trezorerie acordate şi nejustificate.

Debit **Avansuri**	**de trezorerie** Credit
Acordarea de avansuri de trezorerie	Justificarea avansurilor de trezorerie

Conturile de alte valori de trezorerie

Conturile de alte valori de trezorerie sunt conturi de activ care încep să funcţioneze prin a se debita. Se debitează cu valoarea timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de odihnă şi tratament, etc., achiziţionate şi se creditează cu valoarea consumului sau utilizării acestor valori. La finele exerciţiului financiar pot prezenta numai sold final debitor care reflectă

valorile de trezorerie achiziţionate şi neutilizate.

Debit **Alte valori**	Credit
Achiziţie de ▪ Timbre fiscale ▪ Bilete de odihnă şi tratament ▪ Tichete de masă, etc.	Consumul sau utilizarea altor valori

Conturile de amortizări

Conturile de amortizări sunt conturi de pasiv şi încep să funcţioneze prin a se credita. Se creditează cu valoarea amortizărilor calculate în cursul exerciţiului financiar şi se debitează cu valoarea amortizărilor aferente ieşirilor de imobilizări. La finele exerciţiului financiar pot prezenta numai sold final creditor care reflectă valoarea amortizării cumulate a imobilizărilor corporale şi necorporale.

Debit **Amortizarea imobilizărilor corporale şi necorporale**	Credit
Amortizarea aferentă ieşirilor de imobilizări	Amortizarea calculată în cursul exerciţiului

Conturile de diferenţe de preţ la stocuri

Conturile de diferenţe de preţ la stocuri (cu excepţia adaosului comercial) sunt conturi de activ şi încep să funcţioneze prin a se debita. Se debitează cu diferenţele de preţ colectate în cursul exerciţiului financiar şi se creditează cu diferenţele de preţ repartizate în cursul exerciţiului. La finele exerciţiului financiar pot prezenta numai sold final debitor care reflectă valoarea diferenţelor de preţ nerepartizate aferente stocurilor.

Debit **Diferenţe de preţ la stocuri**	Credit

Valoarea diferenţelor de preţ aferente intrărilor de stocuri	Valoarea diferenţelor de preţ aferente ieşirilor de stocuri

Conturile de adaos comercial

Contul de adaos comercial (diferenţă de preţ la mărfuri) este un cont de pasiv şi începe să funcţioneze prin a se credita. Se creditează cu valoarea adaosului comercial calculat în cursul exerciţiului financiar şi se debitează cu valoarea adaosului comercial aferent ieşirilor de mărfuri. La finele exerciţiului financiar poate prezenta numai sold final creditor care reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor aflate în stoc.

Debit **Adaosul comercial**	Credit
Adaosul comercial aferent mărfurilor vândute	Adaosul comercial aferent intrărilor de mărfuri

Conturile de provizioane şi ajustări pentru

Conturile de provizioane şi ajustări pentru depreciere sunt conturi de pasiv şi încep să funcţioneze prin a se credita. Se creditează cu valoarea provizioanelor/ajustărilor pentru depreciere constituite în cursul exerciţiului financiar şi se debitează cu diminuările sau anulările de provizioane/ajustări pentru depreciere. La finele exerciţiului financiar pot prezenta numai sold final creditor care reflectă valoarea provizioanelor/ajustărilor pentru depreciere constituite la finele exerciţiului financiar.

Debit **Provizioane şi ajustări pentru deprecieri**	Credit
Valoarea provizioanelor anulate şi a diminuărilor de provizioane	Valoarea provizioanelor constituite şi a majorărilor de provizioane

Conturile de datorii

Conturile de datorii sunt conturi de pasiv şi încep să funcţioneze prin a se credita. Se creditează cu valoarea datoriilor înregistrate în cursul exerciţiului financiar şi se debitează cu valoarea datoriilor achitate sau lichidate în cursul exerciţiului. La finele exerciţiului financiar pot prezenta numai sold final creditor care reflectă valoarea datoriilor rămase de achitat.

Debit	**Datorii** Credit
Valoarea datoriilor achitate sau diminuate prin alte operaţiuni	Majorarea datoriilor prin achiziţii cu plata ulterioară sau alte operaţiuni

Conturile de capital

Conturile de capital sunt conturi de pasiv şi încep să funcţioneze prin a se credita. Se creditează cu valoarea capitalului subscris – vărsat sau nevărsat - şi se debitează cu diminuările de capital. La finele exerciţiului financiar pot prezenta numai sold final creditor care reflectă valoarea capitalului subscris vărsat şi nevărsat.

Debit **Capital social**	Credit
Valoarea diminuărilor de capital	Valoarea capitalului subscris - vărsat sau nevărsat

Conturile de rezerve

Conturile de rezerve sunt conturi de pasiv şi încep să funcţioneze prin a se credita. Se creditează cu valoarea rezervelor constituite în cursul exerciţiului şi se debitează cu valoarea rezervelor utilizate. La finele exerciţiului financiar pot prezenta numai sold final creditor care reflectă valoarea rezervelor constituite.

Debit **Rezerve**	Credit
Valoarea rezervelor utilizate	Valoarea rezervelor constituite

pentru acoperirea pierderilor, majorarea capitalului social etc.	pe seama profitului net

Conturile de prime legate de capital

Conturile de prime legate de capital sunt conturi de pasiv şi încep să funcţioneze prin a se credita. Se creditează cu valoarea primelor rezultate în urma majorărilor de capital şi se debitează cu valoarea primelor transferate la capital social sau la rezerve. La finele exerciţiului financiar pot prezenta numai sold final creditor care reflectă valoarea primelor neutilizate.

Debit **Prime legate de capital**	Credit
Valoarea primelor de capital încorporate în ca-pitalul social sau transferate la rezerve	Valoarea primelor rezultate din operaţiuni de majorare a capitalului social

Contul de profit şi pierderi

Contul de profit şi pierderi este un cont bifuncţional, care colectează în credit soldul conturilor de venituri, iar în debit soldul conturilor de cheltuieli. La finele exerciţiului financiar poate prezenta fie sold creditor, care înseamnă profit, fie sold debitor, care înseamnă pierdere.

Debit **Profit şi pierdere**	Credit
Cheltuieli	Venituri

Conturile de cheltuieli

Conturile de cheltuieli sunt asimilate conturilor de activ şi încep să funcţioneze prin a se debita. Se debitează cu valoarea cheltuielilor efectuate în cursul exerciţiului şi se creditează cu valoarea cheltuielilor transferate la rezultatul exerciţiului. La finele exerciţiului nu prezintă sold final.

Debit	Cheltuieli Credit
Cheltuieli rezultate din: ▪ consumuri ▪ cumpărări de servicii ▪ salarii şi contribuţii asupra acestora ▪ impozite şi taxe, etc.	Închiderea conturilor de cheltuieli prin contul de profit şi pierdere

Conturile de venituri

Conturile de venituri sunt asimilate conturilor de pasiv şi încep să funcţioneze prin a se credita. Se creditează cu valoarea veniturilor realizate în cursul exerciţiului şi se creditează cu valoarea veniturilor transferate la rezultatul exerciţiului. La finele exerciţiului nu prezintă sold final.

Debit	Venituri Credit
Închiderea conturilor de venituri prin contul de profit şi pierdere	Venituri rezultate din : ▪ vânzări ▪ subvenţii ▪ alte operaţiuni

Contul de repartizare a profitului

Contul de repartizare a profitului este un cont de activ care începe să funcţioneze prin a se debita. Se debitează cu profitul net repartizat pe destinaţii în exerciţiul financiar curent şi se creditează cu profitul net repartizat în exerciţiul financiar precedent şi decontat după aprobarea situaţiilor financiare anuale. La finele exerciţiului financiar poate prezenta numai sold final debitor care reflectă valoarea profitului repartizat la finele exerciţiului financiar.

Debit	Repartizarea profitului Credit
Profitul net repartizat pe destinaţii în exerciţiul financiar curent	Profitul net repartizat în exer-ciţiul financiar precedent decon-tat după aprobarea situaţiilor financiare

| anuale

7.4. Îndrumător pentru autoverificare



Rezumat:

- planul de conturi cuprine 9 clase de conturi, structurate astfel:
    - ***clasele 1-5*** cuprind conturi bilanţiere;
    - ***clasele 6 şi*** *7* cuprind conturi de rezultate;
    - ***clasa 8*** cuprinde conturi speciale (extrabilanţiere);
    - ***clasa 9*** cuprinde conturi de getiune;
- conturile care consemnează amortizarea imobilizărilor necorporale şi corporale se găsesc în Planul de conturi general al agenţilor economici în Clasa 2 „Imobilizări", grupa 28;
- conturile reprezentând ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare se găsesc la sfârşitul fiecărei clase de conturi la care se referă deprecierea (*de exemplu: în clasa 2, grupa 29 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"; în clasa 3, grupa 39 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor" etc.);*
- elementele rectificative ale pasivelor se găsesc în clasa 1 de conturi, având în simbolul contului cifra 9 la sfârşit, astfel: 109 „Acţiuni proprii", 129 „Repartizarea profitului", 169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor";
- diferenţele de preţ la stocuri se găsesc în clasa 3, la sfârşitul fiecărei grupe de stoc la care se referă, având în simbolul contului cifra 8 la sfârşit (*de exemplu: 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale", 348 „Diferenţe de preţ la produse" etc.)*;

- în clasa 4 de conturi sunt reprezentate relaţiile cu terţii, fiecare grupă de conturi reprezentând o categorie de terţi (*de exemplu: grupa 40 „Furnizori şi conturi asimilate", grupa 41 „Clienţi şi conturi asimilate" etc.)*.



Răspundeți la următoarele întrebări:

1. Câte clase de conturi cuprinde Planul de conturi general al agenţilor economici? Care sunt clasele de conturi bilanţiere? Care sunt clasele de conturi de rezultate? În ce clasă de conturi sunt cuprinse conturile extrabilanţiere? În ce clasă de conturi sunt reprezentate conturile de gestiune?

2. În ce clasă şi grupă de conturi sunt reprezentate în Planul de conturi general următoarele elemente:

- capitalurile proprii;
- imobilizările necorporale;
- imobilizările corporale;
- stocurile;
- terţii;
- veniturile din exploatare;
- casa; conturile la bănci;
- amortizarea imobilizărilor;
- creditele bancare pe termen scurt;
- creditele bancare pe termen lung;
- ajustările pentru deprecierea stocurilor;
- rezultatul exerciţiului;
- investiţiile pe termen scurt;
- imobilizările financiare;
- cheltuielile cu personalul;
- veniturile financiare;
- cheltuielile financiare;
- cheltuielile cu lucrările şi serviciile executate de

terţi;
- ajustările pentru deprecierea imobilizărilor;
- taxa pe valoarea adăugată?

3. Ce sume se înscriu în creditul contului de adaos comercial?

4. În ce cazuri se debitează conturile de diferenţe de preţ la stocuri?

5. În creditul conturilor reprezentând amortizarea imobilizărilor corporale şi necorporale se înregistrează amortizarea calculată..

6. În debitul conturilor de creanţe se înscriu sume provenind din....................., iar în creditul lor valoarea creanţelor ....

7. Intrările de imobilizări, consemnate în debitul acestor conturi, provin din:..

8. Ieşirile de imobilizări sunt consemnate în creditul acestor conturi şi au loc în următoarele cazuri:...

9. Stocurile se debitează cu ....prin:.................... şi se creditează cu .... prin.................................

10. Conturile de datorii au înscrise în debit sume reprezentând:...

11. Capitalul social subscris vărsat are înscris în partea de credit...

12. Contul de profit şi pierdere are înscrise în debit..................... şi în credit...........................

13. Conturile de cheltuieli au înscrise în partea de debit..

14. Când se creditează conturile de cheltuieli?

15. Când se debitează conturile de venituri?

16. Conturile de venituri au înscrise în partea de credit...

17. Repartizarea profitului consemnează în

debit..

18. Ce sume se înscriu în creditul contului „Repartizarea profitului”?

19. Cu ce sume se debitează conturile de ajustări pentru depreciere şi cu ce sume se creditează aceste conturi?

20. Ce sume se înscriu în creditul conturilor de prime legate de capital?

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 8
DUBLA ÎNREGISTRARE A OPERAŢIUNILOR ECONOMICE ŞI CORESPONDENŢA CONTURILOR

8.1. Introducere



Această unitate de învățare are ca scop prezentarea următoarelor noțiuni: corespondenţa conturilor, dubla înregistrare, analiza contabilă, document justificativ, cont(uri) debitor (debitoare), cont(uri) creditor (creditoare), sumă(e) debitoare, sumă(e) creditoare, formulă contabilă, formula contabilă simplă, formulă contabilă complexă, articol contabil.

Durata medie de parcurgere a unităţii de învăţare este de 2 ore.

8.2. Obiectivele şi competenţele unităţii de învăţare



- însuşirea noţiunilor de „corespondenţa conturilor”, „formulă contabilă” şi „articol contabil”;
- cunoaşterea etapelor de analiză contabilă a operaţiunilor economice în vederea realizării formulei contabile;

8.3. Conţinutul unităţii de învăţare

8.3.1. Consideraţii generale privind dubla înregistrare şi corespondenţa conturilor

Ce reprezintă corespondenţa conturilor?

Dubla înregistrare a operaţiunilor economice este consecinţa dublei reprezentări a patrimoniului, constituindu-se ca o necesitate a consemnării operaţiunilor economice sub forma unei corespondenţe a două elemente patrimoniale. Astfel, dubla înregistrare a operaţiunilor economice presupune înregistrarea oricărei operaţii economice în cel puţin două conturi, unul care se debitează si altul care se creditează. Legătura dintre contul care se debitează si contul care se creditează poartă denumirea de ***corespondenţa conturilor***. Prin intermediul dublei înregistrări se consemnează mişcarea şi transformarea patrimoniului şi se asigură realizarea egalităţii bilanţiere a activelor cu pasivele patrimoniale.

Corespondenţa conturilor nu este restrictivă în ce priveşte conturile care se debitează şi creditează, dar are în vedere corespondenţa numai între conturi bilanţiere şi de rezultate, numai între conturi extrabilanţiere şi numai între conturi de gestiune internă.

Necesitatea realizării analizei contabile

Pentru a stabili relaţia de corespondenţă între elementele patrimoniale generată de operaţiunile patrimoniale, şi pentru reprezentarea corectă a acestei corespondenţe cu ajutorul conturilor şi a formulei contabile, contabilitatea utilizează **analiza contabilă.**

8.3.2. Analiza contabilă a operaţiunilor economice

În ce constă analiza contabilă?

Analiza contabilă a operaţiunilor economice presupune cercetarea fiecărei operaţiuni patrimoniale în vederea stabilirii conţinutului economic

al acesteia, al efectelor asupra elementelor patrimoniale (creşteri sau descreşteri) şi a modului de transpunere a corespondenţei conturilor cu ajutorul formulei contabile.

Etapele realizării analizei contabile

a) determinarea naturii operaţiei economice;
b) determinarea efectelor operaţiunii economice asupra patrimoniului;
c) stabilirea conturilor corespondente;
d) aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor;
e) întocmirea formulei contabile.

a) Determinarea naturii operaţiunii

Natura operaţiunii economice se stabileşte pe baza datelor din documentele justificative care pot consemna operaţiuni de vânzări, cumpărări, încasări, plăţi, consumuri, producţie etc.

În contabilitate nici o operaţie economică nu poate fi înregistrată fără a fi consemnată într-un document justificativ. "Orice operaţiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."[29]

Documentele justificative corect şi complet întocmite sunt fundamentul operaţiunilor economice şi a înregistrării acestora în contabilitate. Întocmirea defectuoasă a acestor documente, atât în cadrul întreprinderii, cât şi în afara acesteia, conduce la consemnarea eronată a anumitor operaţiuni ceea ce va denatura imaginea fidelă asupra activităţii întreprinderii.

[29] A se vedea *Legea contabilităţii* nr. 82/24.12.1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 din 18/06/2008

b) Determinarea efectelor operaţiunii economice asupra patrimoniului

În cadrul acestei etape se stabileşte tipul de operaţiune în care se încadrează operaţiunea economică (din cele patru tipuri de operaţiuni patrimoniale expuse la bilanţ) şi se deduc elementele de active sau pasive, de venituri sau cheltuieli, care suferă modificări şi sensul acestor modificări (creşteri sau micşorări), precum şi a valorilor cu care se modifică aceste elemente.

c) Stabilirea conturilor corespondente

Funcţie de elementele de active sau pasive patrimoniale, de venituri şi cheltuieli care suferă modificări se asociază conturile utilizate pentru evidenţierea acestora, şi se stabileşte tipul acestor conturi (de activ sau pasiv).

d) Aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor

Se aplică regulile de funcţionare a conturilor funcţie de tipurile de conturi stabilite, pentru a se stabili conturile care se debitează şi conturile care se creditează.

e) Întocmirea formulei contabile

În această etapă pe baza conturilor care se debitează şi a conturilor care se creditează se întocmeşte formula contabilă care cuprinde corespondenţa dintre aceste conturi şi sumele care se vor înscrie în fiecare dintre conturile corespondente.

Sintetizarea analizei contabile

Natura operaţiei economice:				
Elemente care se modifică	Sensul modificării Majorare(↑)/ Diminuare(↓)	Simbolul şi denumirea conturilor	Tipul contului Activ/ Pasiv	Debitare/ Creditare

Exemplificarea analizei contabile

Se achită o datorie faţă de furnizori în valoare de 4.000 lei din disponibilităţile băneşti din contul deschis la bancă.

Natura operaţiunii economice: ***Plata datoriei faţă de furnizori***				
Elemente care se modifică	Sensul modificării Majorare(↑) /Diminuare(↓)	Simbol şi denumire conturi	Tipul contului Activ/ Pasiv	Debitare/ Creditare
Furnizori	↓	***401 „Furnizori"***	***Pasiv***	***Debitare***
Conturi la bănci în lei	↓	***5121 „Conturi la bănci în lei"***	***Activ***	***Creditare***

8.3.3. Formula contabilă şi articolul contabil

Ce reprezintă formula contabilă?

Formula contabilă este un procedeu al metodei contabilităţii cu ajutorul căruia se realizează corespondenţa conturilor în procesul de consemnare a operaţiunilor economice.

Elementele formulei contabile

Elementele formulei contabile sunt :

- ***contul debitor/conturile debitoare*** care reprezintă partea din stânga formulei contabile în care se înscriu contul corespondent sau conturile corespondente care se debitează;
- ***contul creditor/conturile creditoare*** care reprezintă partea din dreapta formulei contabile în care se înscriu contul corespondent sau conturile corespondente care se creditează;
- **semnul " = "** înscris între contul debitor şi contul creditor, semn care are rolul de a evidenţia egalitatea dintre sumele cu care se debitează şi sumele cu care de creditează conturile în procesul de consemnare a operaţiunilor patrimoniale;
- **semnul "%"** înscris în faţa semnului "=" sau după semnul "=" în

cazul în care sunt mai multe conturi debitoare sau mai multe conturi creditoare;

- **sumele debitoare** care reprezintă sumele cu care se debitează conturile debitoare sau sumele care se înscriu în debitul acestor conturi;
- **sumele creditoare** care reprezintă sumele cu care se creditează conturile creditoare sau sumele care se înscriu în creditul acestor conturi.

Clasificarea formulelor contabile după numărul de conturi corespondente

După numărul de conturi corespondente formulele contabile sunt:

- ***formule contabile simple*** care cuprind un singur cont debitor şi un singur cont creditor, având forma:

Cont debitor	=	Cont creditor	Suma debitoare	=	Suma creditoare

- ***formule contabile complexe*** care cuprind fie un singur cont debitor şi mai multe conturi creditoare, fie un singur cont creditor şi mai multe conturi debitoare, având formele:

Cont debitor	=	%	Suma debitoare	=	
		Cont creditor 1			Suma creditoare 1
		Cont creditor 2			Suma creditoare 2
		....			....
		Cont creditor n			Suma creditoare n

cu condiţia ca:

suma creditoare 1 + suma creditoare 2+ .. + suma creditoare n=suma debitoare

sau

%	=	Cont creditor		=	Suma creditoare
Cont debitor 1			Suma debitoare 1		
Cont debitor 2			Suma debitoare 2		
....			....		
Cont debitor n			Suma debitoare n		

cu condiţia ca:

suma debitoare 1 + suma debitoare 2+ .. + suma debitoare n = suma creditoare

- ***formule contabile compuse*** care cuprind mai multe conturi debitoare şi mai multe conturi creditoare, având forma:

%	=	%		=	
Cont debitor 1		Cont creditor 1	Suma debitoare 1		Suma creditoare 1
Cont debitor 2		Cont creditor 2	Suma debitoare 2		Suma creditoare 2
....		....	....		....
Cont debitor j		Cont creditor j	Suma debitoare j		Suma creditoare j
....			....		
Cont debitor n			Suma debitoare n		

cu condiţia ca:

suma debitoare 1 + suma debitoare 2+ .. + suma debitoare j +...+ suma debitoare n = suma creditoare1 + suma creditoare 2 + ... + suma creditoare n

Corectarea formulelor contabile întocmite eronat

Corectarea formulelor contabile întocmite eronat se realizează prin stornarea formulei contabile în următoarele moduri:

Stornare în roşu

- *prin înscrierea aceleiaşi formule contabile cu sumele cu semnul „-„*

Formula contabilă eronată:

Cont debitor* = *Cont creditor *Suma debitoare Suma creditoare*

Formula de stornare:

***Cont debitor* = *Cont creditor* -** *Suma debitoare* **-** *Suma creditoare*

Stornare în negru

➢ *prin inversarea formulei contabile*

Formula contabilă eronată:

Cont debitor = ***Cont creditor*** *Suma debitoare* *Suma creditoare*

Formula de stornare:

Cont creditor = ***Cont debitor*** *Suma creditoare* *Suma debitoare*

Dezavantaje: generarea de rulaje debitoare şi creditoare artificiale care nu reflectă realitatea mişcării şi transformării elementelor patrimoniale, de aceea nu se recomandă utilizarea acestui tip de formule contabile.

Ce reprezintă articolul contabil?

Formula contabilă împreună cu datele de identificare a documentului justificativ (tipul, numărul şi data) şi explicaţia descriptivă a operaţiunii economice formează ***articolul contabil.***

Structura articolului contabil

Documentul justificativ			**Explicaţia operaţiunii**	**Conturi**		**Sume**	
Tip	Număr	Data		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare

Unde se înregistrează articolele contabile?

Articolele contabile se înregistrează cronologic, funcţie de data realizării operaţiunilor economice pe care le consemnează, în Registrul jurnal, care are structura identică cu structura articolului contabil.

Exemplificare

Continuând exemplul de la analiza contabilă, articolul contabil cu ajutorul

căruia se consemnează operaţiunea patrimonială este următorul:

Documentul justificativ		Explicaţia operaţiunii	Conturi		Sume	
Tip	Număr /Data		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
Ordin de plată Extras de cont	*23/* *12.11.2002* *92/* *12.11.2007*	*Plată furnizor "X"*	*401 "Furnizori"*	*5121 "Conturi la bănci în lei"*	*4.000*	*4.000*

8.4. Îndrumător pentru autoverificare



Rezumat:

- Dubla înregistrare a operaţiunilor economice este o consecinţă a dublei reprezentări a patrimoniului, care, în scopul menţinerii egalităţii între activele şi pasivele patrimoniale, necesită consemnarea operaţiunilor economice sub forma corespondeţei a cel puţin 2 elemente patrimoniale;
- ***corespondenţa conturilor*** reprezintă legătura între contul care se debitează şi contul care se creditează;
- pentru a stabili conturile corespondente rezultate în urma desfăşurării unei operaţiuni economice este utilizată ***analiza contabilă***;
- etapele desfăşurării analizei contabile sunt:
    - determinarea naturii operaţiunii economice;
    - determinarea efectelor operaţiunii economice asupra patrimoniului;
    - stabilirea conturilor corespondente;
    - aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor;
    - întocmirea formulei contabile;
- ***formula contabilă*** este un procedeu al metodei contabilităţii cu ajutărul căreia se realizează corespondenţa conturilor în procesul de consemnare a operaţiunilor economice;
- elementele formulei contabile sunt: contul/conturile debitoare, contul/conturile creditoare, semnul „=", semnul „%", suma/sumele debitoare, suma/sumele creditoare;
- funcţie de numărul conturilor corespondente, formulele

contabile sunt: ***simple, complexe*** şi ***compuse***;

- corectarea formulelor contabile întocmite eronat se face prin:
    - înscrierea aceleiaşi formule contabile cu sumele cu semnul „-„ (denumită şi stornare în roşu);
    - prin inversarea formulei contabile (denumită şi stornare în negru);
- ***articolul contabil*** cuprinde formula contabilă împreună cu datele de identificare a documentului justificativ (tip, număr, dată) şi explicaţia descriptivă a operaţiunii;
- articolele contabile se înscriu în Registrul jurnal în ordinea cronologică a desfăşurării operaţiunilor economice.



Răspundeți la următoarele întrebări:

1. Legătura între un cont care se debitează şi un cont care se creditează poartă denumirea de ....

2. Care sunt etapele realizării analizei contabile?

3. Care sunt elementele formulei contabile?

4. Funcţie de numărul de conturi corespondente, formulele contabile sunt: ...., ... şi ....

5. Exemplificaţi corectarea unei formule contabile eronate prin stornare în negru.

6. Exemplificaţi corectarea unei formule contabile eronate prin stornare în roşu.

7. Articolul contabil cuprinde pe lângă formula contabilă şi..

8. Articolele contabile sunt consemnate în ordinea cronologică a desfăşurării operaţiunilor economice în ....

9. În ce constă determinarea efectelor operaţiunii economice asupra patrimoniului, ca etapă a analizei contabile?

10. Stabilirea naturii operaţiunii economice are la bază datele din..

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 9
OPERAŢIUNI DE CONSTITUIRE A AGENŢILOR ECONOMICI. OPERAŢIUNI PRIVIND ACHIZIŢIILE DE BUNURI ŞI SERVICII

9.1. Introducere



Această unitate de învățare are ca scop prezentarea următoarelor noțiuni: operaţiuni de constituire, operaţiuni funcţionale, operaţiuni cu caracter permanent, operaţiuni privind cumpărările de bunuri, lucrări sau servicii, operaţiuni de subscriere a capitalului social, operaţiuni de vărsare a capitalului social.

Durata medie de parcurgere a unităţii de învăţare este de 2 ore.

9.2. Obiectivele şi competenţele unităţii de învăţare



- cunoaşterea documentelor justificative care stau la baza operaţiunilor economice;
- însuşirea conţinutului principalelor operaţiuni economice care produc modificări în structura patrimoniului agenţilor economici;
- deprinderea modului de înregistrare în contabilitate a operaţiunilor de constituire a agenţilor economici şi a operaţiunilor privind cumpărările de bunuri, lucrări, servicii şi titluri de valoare;

9.3. Conţinutul unităţii de învăţare

9.3.1. Aspecte generale privind operaţiunile economice

Ce reprezintă operaţiunile economice?

Circuitul economic al patrimoniului este reprezentat de mişcările şi transformările elementelor patrimo-niale din forma materială în forma bănească, în cazul activelor, şi din forma capitalurilor împrumutate în forma capitalurilor proprii, în cazul pasivelor. Aceste mişcări şi transformări ale elementelor patrimoniale sunt denumite operaţiuni economice.

Clasificarea operaţiunilor economice funcţie de ciclul de viaţă al agenţilor economici

Operaţiunile economice specifice ciclului de viaţă al agenţilor economici se împart în trei categorii, şi anume:

a) ***operaţiuni de constituire***
b) ***operaţiuni funcţionale***
  b1) *operaţiuni cu caracter permanent*
  b2) *operaţiuni periodice*
  b3) *operaţiuni cu caracter intermitent sau aleatoriu*
c) ***operaţiuni de lichidare***

9.3.2. Operaţiuni de constituire a agenţilor economici

Gruparea operaţiunilor de constituire a agenţilor economici

Operaţiunile de constituire ale agenţilor economici cuprind:

a) operaţiunile de subscriere la capitalul social;
b) operaţiunile de vărsare sau depunere a capitalului social subscris;
c) operaţiuni de înregistrare a cheltuielilor de constituire.

a) Operaţiuni de subscriere a capitalului social

Documente justificative

Subscrierea la capitalul social al unei societăţi comerciale se face pe baza ***actului constitutiv*** denumit şi statutul societăţii comerciale, şi se poate concretiza în aport în natură sub forma: imobilizărilor, stocurilor, titlurilor de participare sau a aportului în numerar sub forma disponibilităţilor băneşti depuse în conturile deschise la bancă.

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Operaţiunea de subscriere la capitalul social presupune înfiinţarea unei creanţe faţă de acţionari sau asociaţi concomitent cu stabilirea capitalului social subscris şi nevărsat.

Înregistarea în contabilitate

Creanţe faţă de acţionari sau asociaţi = Capital social subscris şi nevărsat

b) Operaţiuni de vărsare sau depunere a capitalului social subscris

Documente justificative

Vărsarea sau depunerea capitalului social subscris se face pe baza mai multor documente justificative, funcţie de subiectul aportului la capitalul social. Astfel, în cazul aportului depus sub forma disponibilităţilor băneşti în contul deschis la bancă, documentul justificativ va fi ***extrasul de cont***; dacă aportul se face sub forma imobilizărilor, documentul justificativ va fi ***procesul verbal de recepţie;*** dacă aportul ia forma stocurilor, se va întocmi ***notă de recepţie şi constatare a diferenţelor***.

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Depunerea capitalului social presupune diminuarea creanţei faţă de acţionari sau asociaţi concomitent cu majorarea activelor subscrise: imobilizări, stocuri, titluri de participare sau disponibilităţi băneşti, precum şi transformarea capitalului social subscris şi nevărsat în capital social vărsat.

Înregistarea în contabilitate

%	=	***Creanţe faţă de acţionari sau asociaţi***
Active imobilizate		
Stocuri		
Creanţe		
Titluri de participare		
Disponibilităţi băneşti		

şi concomitent

Capital subscris nevărsat* = *Capital subscris vărsat

c) Operaţiuni de înregistrare a cheltuielilor de constituire

Documente justificative

Constituirea unei societăţi comerciale presupune efectuarea unor cheltuieli legate de întocmirea şi autentificarea documentelor necesare, înmatricularea societăţii, obţinerea avizelor de funcţionare etc., care au la bază ***facturi fiscale*** şi ***chitanţe.***

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Cheltuielile ocazionate de constituirea societăţii comerciale conduc la majorarea imobilizărilor necorporale pe seama creşterii datoriilor faţă de acţionari sau asociaţi.

Înregistarea în contabilitate

Cheltuieli de constituire* = *Datorii faţă de acţionari sau asociaţi

Datoriile faţă de acţionari sau asociaţi se evidenţiază cu ajutorul contului 4551 "Acţionari/asociaţi – conturi curente"

9.3.3. Operaţiuni funcţionale cu caracter permanent – operaţiuni privind achiziţiile sau cumpărările

Consideraţii generale privind operaţiunile funcţionale

Operaţiunile funcţionale ale agenţilor economici cuprind operaţiunile legate de realizarea obiectului de activitate al acestora. Funcţie de gradul de repetitivitate, operaţiunile funcţionale se pot clasifica în:

- *operaţiuni cu caracter permanent;*
- *operaţiuni periodice;*
- *operaţiuni cu caracter intermitent sau aleatoriu.*

Operaţiunile cu caracter permanent

Operaţiunile cu caracter permanent sunt acele operaţiuni economice care se pot realiza în orice perioadă a exerciţiului financiar şi au caracter repetitiv, fără a avea însă un caracter restrictiv şi o perioadă strict determinată de realizare. Din categoria acestor operaţiuni fac parte :

- *operaţiunile privind achiziţiile sau cumpărările;*
- *operaţiunile privind consumurile interne;*
- *operaţiunile privind producţia proprie;*
- *operaţiunile privind vânzările;*
- *operaţiunile privind încasările şi plăţile fără numerar*;
- *operaţiuni privind încasările şi plăţile cu numerar;*
- *operaţiuni privind decontarea avansurilor de trezorerie.*

Operaţiuni privind achiziţiile sau cumpărările

a) Operaţiuni privind cumpărările de bunuri

Documente justificative

La baza operaţiunilor privind cumpărările de bunuri stau ***facturile fiscale***, completate de ***procese verbale de recepţie*** în cazul achiziţiei de active imobilizate, sau de ***note de recepţie şi constatare a diferenţelor*** în cazul achiziţiei de stocuri.

Elemente patrimoniale care suferă modificări

În cazul cumpărărilor de bunuri se majorează valoarea elementelor de active corespunzătoare bunurilor achiziţionate (imobilizări, stocuri, alte valori etc.) şi TVA deductibilă concomitent cu majorarea datoriei faţă de furnizorii de astfel de bunuri.

Înregistarea în contabilitate

_%_ **_=_** **_Furnizori_**
Active imobilizate **_(Furnizori de imobilizări)_**
Stocuri
Alte valori de trezorerie
TVA deductibilă

Operaţiuni conexe cumpărărilor de stocuri

1) Colectarea diferenţelor de preţ aferente stocurilor cumpărate, rezultate din facturarea de către terţi a unor servicii de transport, de depozitare, manipulare etc..

Această operaţiune presupune înregistrarea următoarelor ***modificări în patrimoniu***: se majorează valoarea diferenţelor de preţ aferente stocurilor cumpărate şi a TVA deductibilă, concomitent cu majorarea obligaţiei faţă de furnizorii de astfel de servicii.

Înregistrarea în contabilitate va fi următoarea:

_%_ **_=_** **_Furnizori_**
Diferenţe de preţ la stocuri
TVA deductibilă

Diferenţele de preţ la stocuri se evidenţiază funcţie de categoria stocurilor la care se referă cu ajutorul conturilor : 308 “Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale”, 368 “Diferenţe de preţ la animale şi păsări”, 388 “Diferenţe de preţ la ambalaje”.

2) Stabilirea şi înregistrarea adaosului comercial aferent mărfurilor cumpărate, operaţiune specifică unităţilor de comerţ

În acest caz se majorează valoarea mărfurilor concomitent cu majorarea diferenţelor de preţ aferente mărfurilor.

Înregistrarea în contabilitate va fi următoarea:

Mărfuri = Diferenţe de preţ la mărfuri

3) Stabilirea şi înregistrarea TVA-ului neexigibil aferent mărfurilor, operaţiune specifică unităţilor comerciale care ţin evidenţa mărfurilor la preţ de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA.

În acest caz se majorează valoarea TVA-ului neexigibil aferent mărfurilor, concomitent cu majorarea valorii mărfurilor.

Înregistrarea în contabilitate va fi următoarea:

Mărfuri = TVA neexigibilă aferentă mărfurilor

b) Operaţiuni privind cumpărările de lucrări şi servicii

Documente justificative

La baza operaţiunilor privind cumpărările de lucrări şi servicii stau ***facturile fiscale*** şi ***contractele*** încheiate cu furnizorii de lucrări şi servicii.

Elemente patrimoniale care suferă modificări

În cazul cumpărărilor de lucrări şi servicii se majorează valoarea cheltuielilor cu lucrările şi serviciile executate de terţi (energia, apă, gaz , întreţinere şi reparaţii, chirii, prime de asigurare, studii şi cercetări, comisioane şi onorarii, servicii de protocol, reclamă şi publicitate, transportul de bunuri şi persoane, servicii poştale şi de telecomunicaţii, servicii bancare etc.) şi a TVA deductibilă concomitent cu majorarea datoriei faţă de furnizorii de astfel de lucrări şi servicii.

Înregistrarea în contabilitate

%	=	***Furnizori***
Cheltuieli cu energia şi apa		
Cheltuieli privind lucrările şi serviciile executate de terţi (pe categorii)		
Alte valori de trezorerie		

TVA deductibilă

Cheltuielile privind lucrările şi serviciile executate de terţi se detaliază funcţie de tipul acestora în conformitate cu clasificaţia contabilă specifică acestui tip de cheltuieli.

c) Operaţiuni privind cumpărările de valută de pe piaţa interbancară

Documente justificative

Dispoziţia de cumpărare de valută se face cu ajutorul ***ordinului de cumpărare valută*** şi a ***ordinului de plată.***

Elemente patrimoniale care suferă modificări

În cazul valutelor cumpărate de pe piaţa valutară interbancară se majorează valoarea disponibilităţilor băneşti în valută concomitent cu diminuarea disponibilităţilor băneşti în lei.

Înregistrarea în contabilitate

Pentru evidenţierea acestui tip de operaţiuni se utilizează contul intermediar 581 "Viramente interne", deoarece operaţiunea se înregistrează pe baza a două documente justificative întocmite în momente diferite.

Disponibilităţi băneşti la bănci în valută = ***Viramente interne***

şi

Viramente interne = ***Disponibilităţi băneşti la bănci în lei***

d) Operaţiuni privind achiziţia de titluri de valoare

Documente justificative

Documentele justificative utilizate pentru achiziţia de titluri de valoare sunt ***ordinele de cumpărare*** şi ***confirmările de tranzacţionare***, respectiv ***ordinele de plată***.

Elemente patrimoniale care suferă modificări

În cazul titlurilor de valoare cumpărate de pe piaţa valorilor mobilare se majorează valoarea imobilizărilor financiare sau a investiţiilor financiare pe termen scurt concomitent cu diminuarea disponibilităţilor băneşti la bănci pentru partea achitată sau cu majorarea datoriilor privind imobilizările financiare/investiţiile financiare pe termen scurt pentru partea rămasă de achitat la un anumit termen.

Înregistarea în contabilitate

%	=	***Disponibilităţi băneşti la bănci în lei sau devize (Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare/investiţii financiare pe termen scurt***
Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (pe termen lung sau scurt)		
Alte titluri imobilizate		
Obligaţiuni		
Obligaţiuni emise şi răscumpărate		
Alte investiţii pe termen scurt		

9.4. Îndrumător pentru autoverificare



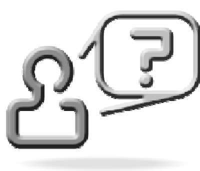
Rezumat:

- Operaţiunile economice, conform ciclului de viaţă al agenţilor economici, sunt: ***operaţiuni de constituire, operaţiuni funcţionale*** şi ***operaţiuni de lichidare***;
- Operaţiunile funcţionale sunt, la rândul lor, de mai multe feluri: ***operaţiuni economice cu caracter permanent, operaţiuni economice periodice*** şi ***operaţiuni economice cu caracter intermitent sau aleatoriu***;

- Operaţiunile economice cu caracter permanet cuprind:
    - *operaţiunile privind achiziţiile sau*
    - *cumpărările;*
    - *operaţiunile privind consumurile interne;*
    - *operaţiunile privind producţia proprie;*
    - *operaţiunile privind vânzările;*
    - *operaţiunile privind încasările şi plăţile fără numerar*;
    - *operaţiuni privind încasările şi plăţile cu*
    - *numerar;*
    - *operaţiuni privind decontarea avansurilor de trezorerie;*
- operaţiunile de constituire cuprind: *operaţiuni de subscriere a capitalului social, operaţiuni de vărsare sau depunere a capitalului social subcris* şi *operaţiuni de înregistrare a cheltuielilor de constituire;*
- operaţiunile privind cumpărările de bunuri presupun majorarea elementelor de active corespunzătoare bunurilor cumpărate şi majorarea TVA deductibilă, concomitent cu majorarea datoriei faţă de furnizori sau faţă de furnizorii de imobilizări;
- operaţiunile privind cumpărările de lucrări şi servicii presupun majorarea valorii cheltuielilor cu lucrările şi serviciile executate de terţi pe categorii şi a TVA deductibilă, concomitent cu majorarea datoriei faţă de furnizori;
- operaţiunile privind cumpărările de valută de pe piaţa valutară interbancară presupun creşterea valorii disponibilităţilor băneşti la bănci în valută, concomitent cu reducerea valorii disponibilităţilor băneşti la bănci în lei;
- cumpărările de titluri de valoare presupun creşterea valorii imobilizărilor financiare sau

ainvestiţiilor pe termen scurt, concomitent cu reducerea valorii diponibilităţilor băneşti la bănci în lei sau valută sau majorarea valorii vărsămintelor de efectuat pentru imobilizări financiare sau investiţii financiare;

- operaţiunile de achiziţii de stocuri presupun efectuare unor operaţii asociate acestora.



Răspundeți la următoarele întrebări:

1. Care dintre elementele patrimoniale se modifică în urma subscrierii capitalului social?

2. Depunerea capitalului social presupune diminuarea .... şi creşterea.....................

3. Operaţie concomitentă depunerii capitalului social este ....capitalului social subscris nevărsat în capital social subscris vărsat.

4. Consemnarea cheltuielilor de constituire prepupune creşterea valorii....................................... şi creşterea ....

5. Achiziţia de bunuri presupune, pe lângă înregistrarea creşterii valorii bunurilor cumpărate şi creşterea valorii TVA .... şi a datoriilor faţă de...................................

6. Concomitent achiziţiei de mărfuri, la unităţile comerciale care ţin evidenţa mărfurilor la preţ de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA, se înregistrează şi...

7. În cazul achziţiei de stocuri se înregistrează concomitent şi ...., dacă este cazul.

8. Cumpărările de lucrări şi servicii determină înregistrarea unei..................................., a unei majorări a TVA........................, concomitent cu înregistrarea datoriei faţă de furnizorii de lucrări şi servicii.

9. Cumpărările de valută presupun creşterea valorii .... şi reducerea valorii........................., utilizându-se contul intermediar..

10. Partea din valoarea titlurilor de valoare cumpărate şi neachitată la momentul cumpărării se va înregistra ca o creştere a ....pentru imobilizări financiare/investiţii pe termen scurt.

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 10
OPERAŢIUNI ECONOMICE PRIVIND CONSUMURILE INTERNE ŞI PRODUCŢIA PROPRIE

10.1. Introducere



Această unitate de învățare are ca scop prezentarea următoarelor noțiuni: consum intern, variaţia stocurilor, venituri din vânzarea de stocuri, TVA colectată, încasare, plată, decontare.

Durata medie de parcurgere a unităţii de învăţare este de 2 ore.

10.2. Obiectivele şi competenţele unităţii de învăţare



- însuşirea modului de înregistrare în contabilitate a consumurilor interne, a realizării producţiei proprii şi a vânzării producţiei proprii;

10.3. Conţinutul unităţii de învăţare

10.3.1. Operaţiuni privind consumurile interne

Operaţiunile privind consumurile interne se referă la consumurile de stocuri în vederea realizării produselor, lucrărilor şi serviciilor. Stocurile consumate pot fi de două feluri: ***cumpărate din afară*** sau ***rezultatul producţiei proprii***.

a) Consumul de stocuri cumpărate din afară

Documente justificative

Documentul justificativ în acest caz îl constituie ***bonul de consum*** *sau* ***bonul de consum colectiv***.

Elemente patrimoniale care suferă modificări

În cazul stocurilor cumpărate se majorează cheltuielile privind stocurile consumate concomitent cu diminuarea valorii acestor stocuri.

Înregistarea în contabilitate

Cheltuieli privind stocurile = Stocuri cumpărate

b) Consumul de stocuri din producţie proprie

Documente justificative

Documentul justificativ în acest caz îl constituie ***bonul de predare, consum, restituire***.

Elemente patrimoniale care suferă modificări

În cazul stocurilor din producţie proprie se diminuează veniturile din producţia stocată concomitent cu diminuarea valorii acestor stocuri.

Înregistarea în contabilitate

Variaţia stocurilor = Stocuri din producţie proprie

10.3.2. Operaţiuni privind producţia proprie

Operaţiunile privind producţia proprie se referă la:

a) realizarea de stocuri: produse finite, semifabricate şi produse reziduale şi de alte stocuri;
b) realizarea de investiţii în regie proprie.

a) Realizarea de stocuri prin producţie proprie

Documente justificative

Documentul justificativ în acest caz îl constituie ***bonul de predare, consum, restituire***.

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Obţinerea produselor, semifabricatelor şi altor stocuri din producţie proprie presupune majorarea valorii acestora stocuri concomitent cu majorarea variaţiei stocurilor.

Înregistrarea în contabilitate

% = ***Variaţia stocurilor***
Stocuri din producţie proprie
Alte stocuri

Operaţiuni conexe obţinerii de stocuri

a) Operaţiunile de înregistrare a diferenţelor de preţ aferente producţiei

La finele fiecărei luni se efectuează calculul costului efectiv al producţiei realizate.

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Această operaţiune care conduce la majorarea diferenţelor de preţ aferente stocurilor de produse şi semifabricate concomitent cu majorarea veniturilor din producţia stocată.

Înregistrarea în contabilitate

Diferenţe de preţ al produse = ***Variaţia stocurilor***

b) Realizarea de investiţii în regie proprie

Înregistrarea în contabilitate ***...moniale ...dificări***

Realizarea investiţiilor în regie proprie conduce la majorarea valorii imobilizărilor

corporale şi necorporale în curs concomitent cu majorarea valorii veniturilor din producţia imobilizată.

Imobilizări corporale/ necorporale în curs* = *Venituri din producţia imobilizată

Elemente patrimoniale care suferă modificări

La terminarea investiţiilor şi trecerea acestora în folosinţă se majorează valoarea imobilizărilor corporale sau necorporale concomitent cu diminuarea valorii imobilizărilor corporale sau necorporale în curs.

Înregistarea în contabilitate

Imobilizări corporale/ necorporale* = *Imobilizări corporale/ necorporale în curs

10.3.3. Operaţiuni privind vânzările

Operaţiuni privind vânzările de stocuri obţinute prin producţie proprie

Documente justificative

Documentul justificativ care stă la baza vânzărilor de stocuri obţinute prin producţie proprie este ***factura fiscală.***

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Vânzarea mărfurilor pe bază de factură fiscală va determina majorarea valorii creanţelor faţă de clienţi, concomitent cu majorarea veniturilor din vânzarea produselor finite, semifabricatelor şi a TVA colectată.

Înregistarea în contabilitate

Clienţi* = *%
Venituri din vânzarea produselor finite/semifabricatelor
TVA colectată

Operaţiuni conexe vânzării de stocuri obţinute prin producţie proprie

Descărcarea gestiunii de produsele vândute

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Această operaţiune generează diminuarea variaţiei stocurilor, concomitent cu diminuarea valorii stocurilor obţinute prin producţie proprie.

Înregistrarea în contabilitate

Variaţia stocurilor = Stocuri din producţia proprie

Repartizarea diferenţelor de preţ aferente ieşirilor de stocuri din producţie proprie

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Repartizarea diferenţelor de preţ aferente ieşirilor de stocuri din producţie proprie are ca efect diminuarea diferenţelor de preţ aferente produselor şi semifabricatelor concomitent cu diminuarea veniturilor din producţia stocată.

Înregistrarea în contabilitate

(Variaţia stocurilor) = Diferenţe de preţ la stocurile din producţie proprie

10.4. Îndrumător pentru autoverificare



Rezumat:

- consumul de stocuri cumpărate din afară se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială;
- consumul de stocuri produse în unitate se înregistrează în contabilitate ca o reducere a variaţiei stocurilor;
- obţinerea de stocuri prin producţie proprie presupune

creşterea valorii stocurilor şi a variaţiei stocurilor;

- la sfârşitul lunii se efectuează calculul costului efectiv al producţiei realizate care are drept scop stabilirea cheltuielilor efective pentru producţia terminată şi neterminată sau în curs;
- operaţiunile privind vânzările presupun înregistrarea unui venit, a majorării TVA colectată şi creşterea creanţelor faţă de clienţi sau debitori diverşi;
- vânzările de stocuri din producţie proprie necesită înregistrarea concomitentă a descărcării gestiunii de produsele vândute; această operaţiune are ca efect reducerea valorii stocurilor obţinute prin producţie proprie concomitent cu diminuarea veniturilor din producţia stocată (variaţia stocurilor);
- repartizarea diferenţelor de preţ aferente ieşirilor de stocuri din producţie proprie are ca efect diminuarea diferenţelor de preţ aferente produselor şi semifabricatelor concomitent cu diminuarea veniturilor din producţia stocată.



Răspundeţi la următoarele întrebări:

1. Cum se înregistrează în contabilitate consumul de stocuri cumpărate din afară?

2. Care dintre elementele patrimoniale sau de venituri sau cheltuieli se modifică în urma consumului de stocuri obţinute prin producţie proprie?

3. Obţinerea unor elemente de stoc prin producţie proprie va determina creşterea valorii.............. concomitent cu creşterea ....

5. Operaţiunea de vânzare de bunuri pe bază de factură fiscală va determina modificarea a 3 elemente. Care sunt acestea şi în ce sens se modifică?

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 11
OPERAŢIUNI ECONOMICE PRIVIND VÂNZĂRILE, ÎNCASĂRILE, PLĂŢILE ŞI ALTE ACTIVE DE TREZORERIE

11.1. Introducere



Această unitate de învățare are ca scop prezentarea următoarelor noțiuni: venituri din vânzarea de stocuri, venituri din vânzarea activelor, câştiguri din vânzarea investiţiilor pe termen scurt, TVA colectată, încasare, plată, decontare;.

Durata medie de parcurgere a unităţii de învăţare este de 2 ore.

11.2. Obiectivele şi competenţele unităţii de învăţare



- însuşirea modului de înregistrare în contabilitate a vânzărilor, a încasărilor şi plăţilor şi a decontării avansurilor de trezorerie;

11.3. Conţinutul unităţii de învăţare

11.3.1. Operaţiuni privind vânzările

a) Operaţiuni privind vânzările de stocuri de mărfuri
- când se vând mărfuri pe bază de factură fiscală-

Documente justificative

Documentul justificativ care stă la baza vânzărilor de mărfuri este ***factura fiscală.***

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Vânzarea mărfurilor pe bază de factură fiscală va determina majorarea valorii creanţelor faţă de clienţi, concomitent cu majorarea veniturilor din vânzarea mărfurilor şi a TVA colectată.

Înregistarea în contabilitate

Clienţi	=	***%***
		Venituri din vânzarea mărfurilor
		TVA colectată

Operaţiune conexă vânzării de mărfuri

Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute

Elemente patrimoniale care suferă modificări

În acest caz operaţiunea va genera majorarea cheltuielilor privind mărfurile, concomitent cu reducerea valorii mărfurilor.

Înregistarea în contabilitate

Cheltuieli privind mărfurile = ***Mărfuri***

Dacă evidenţa mărfurilor se ţine la preţ de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA, se va face şi descărcarea gestiunii de valoarea acestora.

Elemente patrimoniale care suferă modificări

În acest caz vom înregistra scăderea valorii adaosului comercial aferent mărfurilor vândute şi scăderea valorii TVA neexigibile aferente mărfurilor vândute, respectiv diminuarea valorii mărfurilor.

Înregistarea în contabilitate

%	=	***Mărfuri***
Adaos comercial		
TVA neexigibilă		

b) Operaţiuni privind vânzările de stocuri de mărfuri
- când se vând mărfuri pe bază de bon fiscal-

Documente justificative

Documentul justificativ care stă la baza vânzărilor de mărfuri prin magazinele proprii este ***bonul fiscal.***

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Vânzarea mărfurilor pe bază de bon fiscal va determina majorarea valorii disponibilităţilor în numerar în casierie, concomitent cu majorarea veniturilor din vânzarea mărfurilor şi a TVA colectată.

Înregistarea în contabilitate

Clienţi	=	***%***
		Venituri din vânzarea mărfurilor
		TVA colectată

Menţionăm că operaţiunea conexă de descărcare a gestiunii se va face la fel ca în cazul precedent.

c) Operaţiuni privind vânzările de imobilizări corporale şi necorporale

Documente justificative

Documentul justificativ care stă la baza vânzărilor de imobilizări necorporale şi corporale este ***factura fiscală.***

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Vânzarea imobilizărilor necorporale şi corporale pe bază de factură fiscală va determina majorarea valorii creanţelor faţă de debitori diverşi, concomitent cu majorarea veniturilor din imobilizărilor şi a TVA colectată.

Înregistarea în contabilitate

Debitori diverşi	=	***%***
		Venituri din cedarea activelor
		TVA colectată

Operaţiune conexă vânzărilor de imobilizări necorporale şi corporale

Scoaterea din evidenţă a imobilizărilor necorporale şi corporale vândute

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Această operaţiune va genera genera o diminuare a amortizării calculate până la data vânzării, iar diferenţa reprezentând valoarea neamortizată va majora cheltuielile privind activele cedate concomitent cu diminuarea valorii de înregistrare în contabilitate a imobilizărilor vândute.

Înregistrarea în contabilitate

%	***=***	***Imobilizări necorporale/ corporale***
Amortizarea imobilizărilor		
Cheltuieli privind activele cedate		

d) Operaţiuni privind vânzările de titluri de valoare

Documente justificative

Documentele justificative care stau la baza vânzărilor de titluri de valoare sunt ***ordinele de vânzare*** şi ***confirmările de tranzacţionare.***

Dacă titlurile de valoare se vând cu un preţ mai mare decât valoare de înregistrare în contabilitate

Elemente patrimoniale care suferă modificări

În cazul vânzării la un preţ superior valorii de înregistrare în contabilitate se majorează valoarea creanţelor faţă de debitorii diverşi concomitent cu diminuarea valorii investiţiilor financiare şi majorarea câştigurilor din investiţii pe termen scurt cedate.

Înregistrarea în contabilitate

Debitori diverşi	***=***	***%***
		Investiţii pe termen scurt
		Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate

Dacă titlurile de valoare se vând cu un preţ mai mic decât valoare de înregistrare în contabilitate

Elemente patrimoniale care suferă modificări

În cazul vânzării la un preţ inferior valorii de înregistrare în contabilitate se majorează valoarea creanţelor faţă de debitorii diverşi şi cheltuielile privind titlurile de valoare concomitent cu diminuarea valorii titlurilor de valoare.

Înregistarea în contabilitate

%	***=***	***Investiţii pe termen scurt***
Debitori diverşi		
Pierderi din investiţii pe termen scurt cedate		

e) Operaţiuni privind vânzările de valută de pe piaţa interbancară

Documente justificative

Dispoziţia de vânzare de valută se face cu ajutorul ***ordinului de vânzare valută*** şi a ***extrasului de cont.***

Elemente patrimoniale care suferă modificări

În cazul vânzării de valute pe piaţa interbancară, operaţiunile patrimoniale conduc la majorarea disponibilităţilor băneşti în lei, concomitent cu diminuarea disponibilităţilor băneşti în valută.

Pentru evidenţierea acestui tip de operaţiuni se utilizează contul intermediar 581 "Viramente interne", deoarece operaţiunea se înregistrează pe baza a două documente justificative întocmite în momente diferite.

Înregistarea în contabilitate

Disponibilităţi băneşti la bănci în lei	***=***	***Viramente interne***

şi

Viramente interne	***=***	***Disponibilităţi băneşti la bănci în valută***

11.3.2. Operaţiuni privind încasările şi plăţile

a) Operaţiuni privind încasările şi plăţile fără numerar

a1) Operaţiuni privind încasările fără numerar

Documente justificative

Încasările fără numerar (prin conturile deschise la bănci) au ca document justificativ ***extrasul de cont***, la care se ataşează documentele care fac dovada încasării (copii după ordinele de plata etc..)

Elemente patrimoniale care suferă modificări

a) Operaţiunile de încasări fără numerar generează majorarea valorii disponibilităţilor băneşti în conturi la bănci concomitent cu diminuarea creanţelor faţă de terţi, a disponibilităţilor în numerar în cazul depunerilor de numerar, a acreditivelor deschise în cazul anulării acestora, a valorilor şi dobânzilor de încasat în cazul încasării acestora.

Înregistarea în contabilitate

Disponibilităţi băneşti la bănci în lei	=	***%***
		Creanţe
		Viramente interne
		Valori de încasat
		Dobânzi de încasat

şi

Viramente interne	=	***Casa***

Elemente patrimoniale care suferă modificări

b) Operaţiunile de încasări fără numerar generează majorarea valorii disponibilităţilor băneşti în conturi la bănci concomitent cu majorarea datoriilor faţă de terţi şi a TVA colectată în cazul avansurilor primite de la clienţi, a datoriilor privind creditele contractate, a veniturilor din dobânzi, din subvenţii şi din diferenţele de curs valutar (rezultate din încasările de creanţe în devize la un curs de schimb superior celui de înregistrare a acestora), precum şi a altor venituri care nu au fost contabilizate prin intermediul conturilor de creanţe.

Înregistarea în contabilitate

Conturi de disponibilităţi = ***%***
Clienţi creditori
TVA colectată
Împrumuturi financiare
Venituri din dobânzi
Venituri din subvenţii de exploatare
Venituri din diferenţe de curs valutar
Alte venituri

a2) Operaţiuni privind plăţile fără numerar

Documente justificative

Plăţile fără numerar (prin conturile deschise la bănci) au ca document justificativ ***ordinul de plată***.

Elemente patrimoniale care suferă modificări

a) Operaţiunile de plăţii fără numerar generează diminuarea valorii disponibilităţilor băneşti în conturi la bănci concomitent cu diminuarea datoriilor în cazul plăţii acestora.

Înregistarea în contabilitate

Datorii = ***Disponibilităţi băneşti la bănci***

Elemente patrimoniale care suferă modificări

b) Operaţiunile de plăţii fără numerar generează diminuarea valorii disponibilităţilor băneşti în conturi la bănci concomitent cu majorarea creanţelor faţă de terţi şi a TVA deductibilă în cazul plăţii de avansuri furnizorilor, a disponibilităţilor în numerar în cazul ridicărilor de numerar, a acreditivelor deschise în cazul deschiderii de acreditive, precum şi a cheltuielilor cu dobânzile, serviciile bancare şi diferenţele de curs valutar (în cazul plăţii datoriilor în valută la un curs de schimb superior celui de înregistrare a acestora).

% = ***Disponibilităţi băneşti la bănci***
Furnizori debitori

Înregistarea în contabilitate

TVA deductibilă
Imobilizări în curs
Viramente interne
Acreditive
Cheltuieli cu dobânzile
Cheltuieli cu comisioanele bancare
Cheltuieli privind diferenţele de curs valuar

şi

Casa = ***Viramente interne***

b) Operaţiuni privind încasările şi plăţile în numerar

b1) Operaţiuni privind încasările în numerar

Documente justificative

Încasările în numerar (prin casierie) au ca document justificativ ***chitanţa.***

Elemente patrimoniale care suferă modificări

a) Operaţiunile de încasări în numerar generează majorarea valorii disponibilităţilor băneşti în lei aflate în casieria unităţii concomitent cu diminuarea creanţelor faţă de terţi, a disponibilităţilor în conturi la bănci în cazul ridicărilor de numerar şi a avansurilor de trezorerie în cazul restituirii avansurilor neutilizate.

Înregistarea în contabilitate

Casa = ***%***
Creanţe
Viramente interne
Avansuri de trezorerie

şi

Viramente interne = ***Disponibilităţi la bănci***

Elemente patrimoniale care suferă modificări

b) Operaţiunile de încasări în numerar generează majorarea valorii disponibilităţilor băneşti în casierie concomitent cu majorarea datoriilor faţă de terţi şi a TVA colectată în cazul avansurilor primite de la clienţi, a veniturilor din vânzări de mărfuri în cazul vânzărilor prin

magazine de desfacere cu amănuntul şi a TVA colectată aferentă acestor vânzări, a veniturilor din diferenţele de curs valutar (rezultate din încasările de creanţe în devize la un curs de schimb superior celui de înregistrare a acestora), precum şi a altor venituri care nu au fost contabilizate prin intermediul conturilor de creanţe.

Înregistrarea în contabilitate

Casa	=	***%***
		Clienţi creditori
		TVA colectată
		Venituri din vânzarea mărfurilor
		Venituri din diferenţe de curs valutar
		Alte venituri

b2) Operaţiuni privind plăţile în numerar

Documente justificative

Plăţile în numerar (prin casierie) au ca document justificativ ***dispoziţia de plată***.

Elemente patrimoniale care suferă modificări

a) Operaţiunile de plăţii în numerar generează diminuarea valorii disponibilităţilor băneşti aflate în casieria unităţii concomitent cu diminuarea datoriilor în cazul plăţii acestora.

Înregistrarea în contabilitate

Datorii = ***Casa***

Elemente patrimoniale care suferă modificări

b) Operaţiunile de plăţii în numerar generează diminuarea valorii disponibilităţilor băneşti aflate în casieria unităţii concomitent cu majorarea creanţelor faţă de terţi şi a TVA deductibilă în cazul plăţii de avansuri furnizorilor, avansurilor de trezorerie în cazul acordării de avansuri pentru deplasări sau diverse cheltuieli gospodăreşti, disponibilităţilor băneşti la bănci în cazul depunerilor de numerar.

Înregistrarea în contabilitate

%	=	***Casa***
Furnizori debitori		

TVA deductibilă

Viramente interne

Avansuri de trezorerie

şi

Disponibilităţi la bănci = ***Viramente interne***

11.3.3. Operaţiuni privind decontarea avansurilor de trezorerie

Documente justificative

Avansurile de trezorerie se acordă pentru acoperirea cheltuielilor de deplasare/detaşare sau a unor cheltuieli administrativ-gospodăreşti. Astfel, documentele justificative vor fi diferite, funcţie de tipul de cheltuială efectuată: ***bilete de călătorie***, ***chitanţe***, ***facturi fiscale*** etc..

Elemente patrimoniale care suferă modificări

a) Justificarea avansurilor de trezorerie va determina diminuarea avansurilor de trezorerie concomitent cu majorarea cheltuielilor efectuate din aceste avansuri sau a numerarului din casierie în cazul avansurilor neutilizate restituite.

Înregistarea în contabilitate

% = ***Avansuri de trezorerie***

Cheltuieli cu deplasări detaşări şi transferări

Alte cheltuieli

Casa

Elemente patrimoniale care suferă modificări

a) Justificarea avansurilor de trezorerie va determina diminuarea avansurilor de trezorerie concomitent cu diminuarea datoriilor achitate din aceste avansuri.

Înregistarea în contabilitate

Datorii = ***Avansuri de trezorerie***

11.4. Îndrumător pentru autoverificare



Rezumat:

- operaţiunile privind vânzările presupun înregistrarea unui venit, a majorării TVA colectată şi creşterea creanţelor faţă de clienţi sau debitori diverşi;
- vânzările de bunuri necesită înregistrarea concomitentă a scoaterii din evidenţă sau scăderii din gestiune a bunurilor vândute;
- în cazul vânzărilor de stocuri de mărfuri, atunci când evidenţa mărfurilor se ţine la preţ de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA, descărcarea gestiunii de mărfurile vândute determină reducerea adaosului comercial, reducerea TVA neexigibilă aferentă mărfurilor şi creşterea cheltuielilor privind mărfurile, aferente preţului de achiziţie al acestora;
- vânzările de titluri de valoare determină înregistrarea unui câştig din vânzarea investiţiilor financiare atunci când preţul de vânzare este mai mare decât preţul de achiziţie, respectiv înregistrarea unei pierderi din vânzarea investiţiilor financiare atunci când preţul de vânzare este mai mic decţt preţul de achiziţie.



Răspundeți la următoarele întrebări:

1. Operaţiunea de vânzare de bunuri pe bază de factură fiscală va determina modificarea a 3 elemente. Care sunt acestea şi în ce sens se modifică?

2. În ce sens se vor modifica valoarea stocurilor de mărfuri şi a cheltuielilor privind mărfurile în momentul descărcării gestiunii de mărfurile vândute?

3. Vânzarea de titluri de valoare va genera......................... atunci când acestea sunt vândute

cu un preţ superior înregistrării lor în contabilitate şi .... atunci când sunt vândute cu un preţ inferior înregistrării în contabilitate.

4. Încasările în numerar vor determina .... valorii disponibilităţilor în casierie.

5. Plăţile fără numerar vor determina reducerea valorii............................ la bănci.

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 12
OPERAŢIUNI ECONOMICE PERIODICE ŞI DE ÎNCHIDERE A EXERCIŢIULUI FINANCIAR

12.1. Introducere



Această unitate de învățare are ca scop prezentarea următoarelor noțiuni: salarii, contribuţii la asigurările şi protecţia socială, impozit pe salarii, impozite, taxe, regularizarea taxei pe valoarea adăugată, TVA de plată, TVA de recuperat, închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli.

Durata medie de parcurgere a unităţii de învăţare este de 2 ore.

12.2. Obiectivele şi competenţele unităţii de învăţare



- cunoaşterea conţinutului operaţiunilor periodice, de închidere a exerciţiului şi de lichidare a agenţilor economici;
- însuşirea modului de înregistrare în contabilitate a acestor operaţiuni economice şi a modificărilor pe care le produc în patrimoniul agenţilor economici;

12.3. Conţinutul unităţii de învăţare

12.3.1. Operaţiuni periodice şi de închidere a exerciţiului

12.3.1.1. Operaţiuni privind înregistrarea salariilor şi a contribuţiilor asupra acestora

Documente justificative

Documentele justificative care stau la baza înregistrării salariilor şi a contribuţiilor asupra acestora sunt: ***statul de salarii, situaţia de calcul a contribuţiilor asupra salariilor, dispoziţia de plată, ordinul de plată*** etc.

a) Operaţiuni de stabilire a salariilor brute

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Această operaţiune economică are ca efect majorarea cheltuielilor cu salariile concomitent cu majorarea valorii obligaţiilor faţă de salariaţi, dacă drepturile salariale nu sunt suportate din alte surse.

Înregistarea în contabilitate

Cheltuieli privind salariile = %
Personal – salarii datorate
Alte datorii în legătură cu personalul

b) Operaţiuni de stabilire a restului de plată

Elemente patrimoniale care suferă modificări

a) Aceste operaţiuni au ca efect diminuarea datoriilor faţă de salariaţi concomitent cu majorarea datoriilor privind impozitul veniturile din salarii, a datoriilor privind contribuţiile la asigurările sociale ale salariaţilor, a datoriilor privind fondul de şomaj pentru salariaţi, a datoriilor faţă de terţi rezultate din reţineri din salarii, şi a altor obligaţii ale salariaţilor faţă de stat.

Înregistarea în contabilitate

Personal - salarii datorate = ***%***
Impozitul pe venituri din salarii
Contibuţia salariaţilor la asigurările sociale
Contibuţia salariaţilor la asigurările sociale de sănătate
Contribuţia salariaţilor la fondul de şomaj
Reţineri din salarii datorate terţilor

Elemente patrimoniale care suferă modificări

b) Aceste operaţiuni au ca efect diminuarea datoriilor faţă de salariaţi concomitent cu diminuarea creanţelor faţă de salariaţi privind avansurile acordate şi alte creanţe.

Înregistarea în contabilitate

Personal - salarii datorate = ***%***
Avansuri acordate salariaţilor
Alte creanţe în legătură cu personalul
Avansuri de trezorerie

c) Operaţiuni privind înregistrarea contribuţiilor asupra salariilor

Elemente patrimoniale care suferă modificări

a) Aceste operaţiuni au ca efect majorarea cheltuielilor privind aceste contribuţii concomitent cu majorarea datoriilor faţă de bugetul asigurărilor sociale prin înregistrarea contribuţiilor la asigurările sociale, fondul de şomaj şi fondul de asigurări sociale de sănătate.

Înregistarea în contabilitate

Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială = ***Datorii privind asigurările şi protecţia socială***

Elemente patrimoniale care suferă modificări

b) Aceste operaţiuni au ca efect majorarea cheltuielilor privind alte impozite şi taxei concomitent cu majorarea datoriilor privind fondurile speciale.

Înregistrarea în contabilitate

Cheltuieli privind impozitele şi taxele = ***Fonduri speciale***

12.3.1.2. Operaţiuni privind înregistrarea amortizărilor, provizioanelor şi a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare

a) Operaţiuni privind înregistrarea amortizărilor

Documente justificative

Documentul justificativ care stă la baza înregistrării amortizării este ***situaţia de calcul a amortizării***.

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Această operaţiune economică are ca efect majorarea cheltuielilor cu amortizările concomitent cu majorarea valorii amortizării pe categorii de active corporale şi necorporale.

Înregistrarea în contabilitate

Cheltuieli privind amortizarea = ***Amortizări privind imobilizările***

b) Operaţiuni privind înregistrarea provizioanelor

Documente justificative

Documentele justificative care stau la baza înregistrării provizioanelor sunt diferite funcţie de obiectul provizioanelor: ***sentinţa judecătorească*** pentru provizioane pentru litigii, ***certificatele de garanţie*** pentru provizioane pentru garanţii acordate clienţilor etc..

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Această operaţiune economică are ca efect majorarea cheltuielilor cu provizioanele concomitent cu majorarea valorii provizioanelor constituite.

Înregistrarea în contabilitate

Cheltuieli privind provizioanele = ***Provizioane***

c) Operaţiuni privind înregistrarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare

Documente justificative

Documentele justificative care stau la baza înregistrării provizioanelor pot fi ***procesele verbale de inventariere*** sau ***pricesele verbale de constatare a deprecierii sau pierderii de valoare.***

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Această operaţiune economică are ca efect majorarea cheltuielilor cu ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor sau activelor circulante, concomitent cu majorarea valoriiajustărilor pentru deprecierea imibilizărilor sau activelor circulante constituite.

Înregistrarea în contabilitate

Cheltuieli privind ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare	=	***Provizioane pentru depreciere sau pierdere de valoare***

12.3.1.3. Operaţiuni privind înregistrarea datoriilor faţă de bugetul statului şi bugetele locale

Tipuri de operaţiuni privind înregistrarea datoriilor faţă de bugetul statului şi bugetele locale

Operaţiunile de înregistrare a obligaţiilor faţă de bugetul statului şi bugetele locale altele decât impozitul pe salarii se referă la:

- ***la decontarea taxei pe valoarea adăugată***
- ***înregistrarea impozitului pe profit***
- ***înregistrarea impozitelor care fac obiectul cheltuielilor***.

a) Decontarea taxei pe valoarea adăugată

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Decontarea taxei pe valoarea adăugată se efectuează lunar prin compararea TVA

colectată cu TVA deductibilă, putând să rezulte:

a) TVA de plată dacă TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă , caz în care se diminuează TVA colectată concomitent cu diminuarea TVA deductibilă şi majorarea TVA de plată

Înregistrarea în contabilitate

TVA colectată	=	***%***
		TVA deductibilă
		TVA de plată

Elemente patrimoniale care suferă modificări

b) TVA de recuperat dacă TVA colectată este mai mică decât TVA deductibilă , caz în care se diminuează TVA colectată concomitent cu diminuarea TVA deductibilă şi majorarea TVA de recuperat

Înregistrarea în contabilitate

%	=	***TVA deductibilă***
TVA colectată		
TVA de recuperat		

b) Înregistrarea impozitului pe profit

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Impozitul pe profit se calculează şi înregistrează trimestrial/lunar, operaţiunea conducând la majorarea cheltuielilor cu impozitul pe profit concomitent cu majorarea datoriilor privind impozitul pe profit.

Înregistrarea în contabilitate

Cheltuieli cu impozitul pe profit = Impozit pe profit

c) Înregistrarea impozitelor care fac obiectul cheltuielilor

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Impozitele şi taxele datorate care nu

fac obiectul stopajului la sursă conduc la majorarea cheltuielilor cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate concomitent cu majorarea datoriei privind impozitele şi taxele respective.

Înregistarea în contabilitate	***Cheltuieli privind impozitele şi taxele***	**=**	***Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate***

12.3.1.4. Operaţiuni privind repartizarea cheltuielilor şi veniturilor în avans

Repartizarea cheltuielilor în avans se face pe baza unui scadenţar, operaţiunea conducând la majorarea cheltuielilor curente concomitent cu diminuarea cheltuielilor în avans.

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Înregistarea în contabilitate	***Cheltuieli de exploatare/ financiare***	**=**	***Cheltuieli înregistrate în avans***

Repartizarea veniturilor înregistrate în avans conduce la majorarea veniturilor curente concomitent cu diminuarea veniturilor înregistrate în avans.

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Înregistarea în contabilitate	***Venituri înregistrate în avans***	**=**	***Venituri din exploatare/ financiare***

12.3.1.5. Operaţiunile de stabilire şi repartizare a rezultatului exerciţiului sau de reportare a pierderii

Operaţiunile de stabilire a rezultatului exerciţiului presupun închiderea veniturilor şi cheltuielilor prin intermediul contului de profit şi pierdere. Această operaţiune are ca efect :

Elemente patrimoniale care suferă modificări

a) la decontarea cheltuielilor diminuarea acestora concomitent cu diminuarea rezultatului exerciţiului

Înregistarea în contabilitate

Profit şi pierdere = Cheltuieli

Elemente patrimoniale care suferă modificări

b. la decontarea veniturilor diminuarea veniturilor concomitent cu majorarea rezultatului exerciţiului

Înregistarea în contabilitate

Venituri = Profit şi pierdere.

Operaţiunile de repartizare a rezultatului exerciţiului se consemnează în contabilitate prin majorarea valorii repartizărilor din profit concomitent cu majorarea elementelor de capital propriu (rezerve şi rezultat reportat).

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Înregistarea în contabilitate

Repartizarea profitului	=	***%***
		Rezerve
		Rezultat reportat

Partea din profit destinată dividendelor şi participării salariaţilor la realizarea profitului se repartizează după aprobarea situaţiilor financiare anuale, din rezultatul reportat, prin diminuarea rezultatului reportat concomitent cu majorarea datoriei privind dividendele de plată şi partea din profit repartizată salariaţilor.

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Înregistarea în contabilitate

Rezultatul reportat	=	***%***
		Dividende de plată
		Participarea salariaţilor la profit

Operaţiunea de reportare a pierderii are ca efect diminuarea pierderii curente, concomitent cu majorarea pierderii reportate, astfel:

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Înregistarea în contabilitate

Rezultatul reportat = Profit şi pierdere

12.3.2. Operaţiuni de lichidare a agenţilor economici

La lichidarea agenţilor economici se recurge la diminuarea capitalului social subscris şi vărsat concomitent cu majorarea datoriilor faţă de acţionari/asociaţi privind capitalul.

Elemente patrimoniale care suferă modificări

Înregistarea în contabilitate

Capital social subscris şi vărsat	=	***Decontări cu asociaţii privind capitalul***

Elemente patrimoniale care suferă modificări

La lichidarea datoriei faţă de acţionari/asociaţi se va diminua datoria concomitent cu diminuarea activelor rămase în urma lichidării şi distribuite acţionarilor/ asociaţilor.

Înregistarea în contabilitate

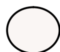
Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	***%***
		Disponibilităţi băneşti
		Active imobilizate
		Alte active

12.4. Îndrumător pentru autoverificare



Rezumat:

- înregistrarea salariilor presupune: înregistrarea salariilor brute, înregistrarea reţinerilor din salar şi înregistrarea contribuţiilor plătite de agenţii economici asupra salariilor;
- înregistrarea salariilor brute şi a contribuţiilor plătite de agenţii economici asupra salariilor se realizează prin afectarea cheltuielilor;
- înregistrarea reţinerilor din salariul angajaţilor va determina reducerea datoriilor faţă de salariaţi;
- înregistrarea amortizărilor, provizioanelor şi a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se realizează prin afectarea cheltuielilor;
- înregistrarea datoriilor faţă de bugetul statului sau faţă de bugetele locale presupune creşterea cheltuielilor privind impozitele şi taxele şi creşterea datoriilor faţă de stat sau faţă de bugetele locale;
- regularizarea TVA se face la sfârşitul lunii prin compararea TVA deductibilă cu TVA colectată şi influenţarea rezultatului cu TVA de plată sau TVA de recuperat din perioada de gestiune anterioară;
- stabilirea rezultatului exerciţiului se face prin închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli;
- profitul se repartizează pe destinaţii cu ajutorul „repartizării profitului";
- într-un exerciţiu financiar se fac repartizări directe din profit numai la rezerve, diferenţa fiind înregistrară ca rezultat reportat până în exerciţul financiar următor;
- operaţiunile de lichidare a agenţilor economici generează reducerea capitalului social subcris vărsat şi creşterea datoriilor faţă de acţionari sau asociaţi privind



capitalul.



Răspundeți la următoarele întrebări:

1. Cum se înregistrează în contabilitate salariile brute?

2. Înregistrarea contribuţilor salariaţilor la asigurările sociale presupun sau nu înregistrarea unei cheltuieli în contabilitatea agenţilor economici?

3. Înregistrarea amortizărilor va determina creşterea.................................... concomitent cu creşterea..

4. Înregistrarea datoriilor faţă de bugetul statului sau faţă de bugetele locale va evidenţia o ....a datoriilor şi o creştere a ....

5. Regularizarea TVA va lua în calcul TVA.........................., TVA.................... din luna curentă şi TVA .... şi TVA ....din luna anterioară.

6. Dacă valoarea TVA deductibilă este mai mare decât valoarea TVA de plată rezultă TVA..........................

7. Dacă valoarea TVA deductibilă este mai mică decât valorarea TVA de plată rezultă TVA ....

8. Închiderea conturilor de cheltuieli presupune.......................(debitarea sau creditarea) acestora, iar închiderea conturilor de venituri presupune ....(debitarea sau creditarea) acestora.

9. În execiţiul financiar curent se fac repartizări directe din profit numai la........................., diferenţa fiind înregistrată ca..............................

10. În cazul lichidării agenţilor economici se va înregistra ....capitalului social subcris vărsat şi creşterea ....

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 13
BALANŢA DE VERIFICARE A CONTURILOR

13.1. Introducere



Această unitate de învățare are ca scop prezentarea următoarelor noțiuni: balanţa de verificare, balanţa de verificare cumulată, balanţa de verificare lunară, balanţa de verificare mixtă, rulaje lunare debitoare/creditoare, rulaje cumulate debitoare/creditoare, balanţă de verificare sintetică, balanţă de verificare analitică.

Durata medie de parcurgere a unităţii de învăţare este de 2 ore.

13.2. Obiectivele şi competenţele unităţii de învăţare



- cunoaşterea conţinutului balanţei de verificare şi a modelelor de prezentare a acesteia;
- însuşirea funcţiilor balanţei de verificare;
- învăţarea modului de depistare a unor erori de înregistrare contabilă cu ajutoril balanţei de verificare

13.3. Conţinutul unităţii de învăţare

13.3.1. Noţiunea şi conţinutul balanţei de verificare a conturilor

Noţiunea de balanţă de verificare

Balanţa de verificare a conturilor este un procedeu specific al metodei contabilităţii au ajutorul căruia se asigură centralizarea şi verificarea operaţiilor economice înregistrate în conturi.

Structura balanţei de verificare

Balanţa de verificare se întocmeşte lunar pe baza datelor înscrise în Registrul Cartea mare şi se prezintă sub forma unui tabel în care se înscriu pe rânduri conturile în ordinea crescătoare a simbolurilor, iar pe coloane elementele contului, şi anume:

- ✓ simbolul contului
- ✓ denumirea contului
- ✓ soldurile iniţiale debitoare
- ✓ soldurile iniţiale creditoare
- ✓ rulajele debitoare
- ✓ rulajele creditoare
- ✓ totalul sumelor debitoare
- ✓ totalul sumelor creditoare
- ✓ soldurile finale debitoare
- ✓ soldurile finale creditoare.

În cadrul balanţei de verificare a conturilor trebuie să existe următoarele *corelaţii*:

$\sum$soldurilor iniţiale debitoare = $\sum$ soldurilor iniţiale creditoare

$\sum$ rulajelor debitoare = $\sum$ rulajelor creditoare

$\sum$ totalului sumelor debitoare = $\sum$ totalului sumelor creditoare

$\sum$ soldurilor finale debitoare = $\sum$ soldurilor finale creditoare

$\sum$ suma rulajelor debitoare/creditoare = $\sum$ valorilor înscrise în Registrul

jurnal

13.3.2. Funcţiile balanţei de verificare a conturilor

În procesul de centralizare a existenţelor, mişcărilor şi transformărilor elementelor patrimoniale, veniturilor şi cheltuielilor, balanţa de verificare a conturilor îndeplineşte următoarele funcţii:

- ***Funcţia de verificare a exactităţii înregistrării operaţiilor economice în conturi*** care se concretizează în realizarea egalităţii dintre rulajele debitoare sau creditoare şi totalul sumelor înscrise în Registrul jurnal
- ***Funcţia de centralizare a existenţelor, mişcărilor şi transformărilor elementelor de active, pasive, de venituri şi cheltuieli***

Balanţa de verificare este singurul document care reflectă toate elementele patrimoniale, de venituri şi cheltuieli ale entităţii patrimoniale concretizând ecuaţia:

Existente iniţiale + Intrări – Ieşiri = Existenţe finale.

Totodată, balanţa de verificare a conturilor este sursa de date cea mai completă care reflectă atât situaţia statică, cât şi situaţia dinamică a patrimoniului.

- ***Funcţia de legătură între conturile sintetice şi situaţiile financiare anuale*** care constă în faptul că balanţa de verificare a conturilor constituie sursa de date cea mai importantă pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale: bilanţ, cont de profit şi pierderi, situaţia modificării capitalului propriu şi note explicative.
- ***Funcţia de legătură între conturile sintetice şi analitice*** care constă în faptul că balanţa de verificare a conturilor analitice constituie baza de date pentru întocmirea balanţei de verificare a conturilor sintetice.
- ***Funcţia de caracterizare şi analiză a activităţii economice*** care constă în faptul că balanţa de verificare a conturilor este singurul document de centralizare a informaţiilor financiar-contabile contabile pe perioada dintre două bilanţuri.

13.3.3. Modele privind balanţele de verificare a conturilor

Tipuri de balanţe de verificare

Balanţele de verificare a conturilor utilizate în practica financiar-contabilă sunt:

- balanţe de verificare cumulate
- balanţe de verificare lunare/curente
- balanţe de verificare mixte.

Balanţele de verificare cumulate

Balanţele de verificare cumulate (figura 13.1.) se referă la perioade de timp mai mari decât o lună şi au următoarea structură :

- ✓ simbolul contului
- ✓ denumirea contului
- ✓ solduri iniţiale debitoare
- ✓ solduri iniţiale creditoare
- ✓ rulaje cumulate debitoare
- ✓ rulaje cumulate creditoare
- ✓ totalul sumelor debitoare
- ✓ totalul sumelor creditoare
- ✓ solduri finale debitoare
- ✓ solduri finale creditoare.

Figura 13.1. Model privind balanţa cumulată de verificare a conturilor

Simbol cont	Denumirea contului	Solduri iniţiale		Rulaje cumulate		Total sume		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
....	....	....	....	....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....	....	....	....	....
Subtotal grupa conturi		....	....	....	....	....	....	....	....
Subtotal clasa de conturi		....	....	....	....	....	....	....	....
Total general		....	....	....	....	....	....	....	....

Balanţele de verificare lunare

Balanţele de verificare lunare (figura 13.2.) asigură

centralizarea şi furnizarea de date curente cu următoarea structură :

- ✓ simbolul contului
- ✓ denumirea contului
- ✓ sume precedente debitoare
- ✓ sume precedente creditoare
- ✓ rulaje lunare/curente debitoare
- ✓ rulaje lunare/curente creditoare
- ✓ totalul sumelor debitoare
- ✓ totalul sumelor creditoare
- ✓ solduri finale debitoare
- ✓ solduri finale creditoare.

Figura 13.2. Model privind balanţa lunară/curentă de verificare a conturilor

Simbol cont	Denumirea contului	Sume precedente		Rulaje lunare		Total sume		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
…….	…………	……….	………	……….	………	……….	………..	……..	……….
…….	…………	……….	………	……….	………	……….	………..	……..	……….
Subtotal grupa conturi		……….	………	……….	………	……….	………..	……..	……….
Subtotal clasa de conturi		……….	………	……….	………	……….	………..	……..	……….
Total general		……….	………	……….	………	……….	………..	……..	……….

Balanţele de verificare mixte

Balanţele de verificare a conturilor care redau atât rulajele lunare, cât şi rulajele cumulate poartă denumirea de *balanţe mixte de verificare a conturilor* având următoarea structură:

- ✓ simbolul contului
- ✓ denumirea contului
- ✓ solduri iniţiale debitoare
- ✓ solduri iniţiale creditoare
- ✓ rulaje lunare/curente debitoare
- ✓ rulaje lunare/curente creditoare
- ✓ rulaje cumulate debitoare
- ✓ rulaje cumulate creditoare
- ✓ totalul sumelor debitoare

- ✓ totalul sumelor creditoare
- ✓ solduri finale debitoare
- ✓ solduri finale creditoare

Figura 13.3. Model privind balanţa mixtă de verificare a conturilor

Simbol cont	Denumirea contului	Solduri inițiale		Rulaje lunare/cumulate		Total sume		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
....	....	....	....	.........../	........./	....	....	....	....
....	....	....	....	.........../	........./	....	....	....	....
Subtotal grupa conturi		....	....	.........../	........./	....	....	....	....
Subtotal clasa de conturi		....	....	.........../	........./	....	....	....	....
Total general		....	....	.........../	........./	....	....	....	....

Cele trei tipuri de balanţe de verificare a conturilor pot cuprinde numai conturi sintetice fiind denumite *balanţe de verificare sintetice,* sau conturi sintetice şi conturi analitice fiind denumite *balanţe de verificare analitice.*

13.3.4. Erori de înregistrare contabilă identificate cu ajutorul balanţei de verificare a conturilor

Utilizarea sistemelor informatice de prelucrare şi gestiune a datelor financiar-contabile a condus la înlăturarea unui număr însemnat de erori care puteau să apară în condiţiile sistemului de prelucrare manuală, şi anume: erori de înregistrare în Registrul Cartea mare, erori de întocmire a balanţei de verificare, erori de stabilire a sumelor din formulele contabile compuse, erori de compensaţie şi erori de imputaţie.

Balanţa de verificare în mediile computerizate se poate întocmi direct pe baza Registrului jurnal ceea ce conduce la înlăturarea erorilor de înregistrare în Registrul Cartea mare.

Tipuri de erori contabile

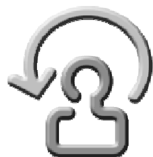
Erorile care apar şi se identifică cu ajutorul balanţei de verificare în mediile computerizate sunt :

- ✓ erorile datorate omisiunilor de înregistrare contabilă, caz în care pot să apară anomalii în ce priveşte soldurile conturilor: solduri creditoare la conturi de activ sau solduri debitoare la conturi de pasiv
- ✓ erori de înregistrare eronată în evidenţa cronologică datorate inversării formulei contabile, stabilirii eronate a conturilor corespondente, înregistrarea aceleiaşi operaţii economice de mai multe ori, inversarea formulei contabile, etc.

Identificarea acestor erori în mediile computerizate se realizează prin analiza conturilor cuprinse în balanţa de verificare în ce priveşte corespondenţele posibile cu alte conturi, soldurile debitoare sau creditoare funcţie de tipul contului (de activ sau pasiv), etc.

Mediile computerizate asigură concordanţa dintre balanţa de verificare analitică şi balanţa de verificare sintetică, întrucât datele se culeg la nivelul de informare cel mai analitic, sinteza informaţiei fiind sarcina exclusivă a sistemului informatic de prelucrare şi gestiune a datelor financiar-contabile.

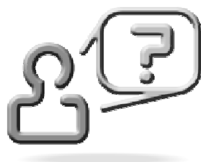
13.4. Îndrumător pentru autoverificare



Rezumat:

- balanţa de verificare este un procedeu specific metodeti contabilităţii cu ajutorul căruia se asigură centralizarea şi verificarea operaţiunilor economice înregistrate în conturi;
- balanţa de verificare cuprinde: simbolul contului, denumirea contului, soldurile iniţiale debitoare, soldurile iniţiale creditoare, rulajele debitoare, rulajele creditoare, totalul sumelor debitoare, totalul sumelor creditoare, soldurile finale debitoare, soldurile finale creditoare;

- balanţele de verificare sunt de trei feluri: balanţe de verificare cumulate, balanţe de verificare lunare/curente, balanţe de verificare mixte.



Răspundeți la următoarele întrebări:

1. Ce reprezintă balanţa de verificare?

2. Care sunt funcţiile balanţei de verificare?

3. Care este structura balanţei de verificare?

4. Câte tipuri de balanţe de verificare sunt utilizate în practica financiar-contabilă şi care sunt acestea?

5. Care este structura balanţei de verificare cumulate?

6. Care este structura balanţei de verificare lunare/curente?

7. Care este structura balanţei de verificare mixte?

8. Ce sumă din Registrul Jurnal trebuie să fie egală suma rulajelor deitoare/creditoare din balanţa de verificare?

9. Ce tipuri de conturi cuprind balanţele de verificare sintetice? Dar cele analitice?

10. Care sunt erorile de înregistrare în contabilitate care se pot identifica cu ajutorul balanţei de verificare?

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 14
REGISTRE ŞI DOCUMENTE DE EVIDENŢĂ CONTABILĂ

14.1. Introducere



Această unitate de învățare are ca scop prezentarea următoarelor noțiuni: registre contabile de bază, registre contabile auxiliare, Registrul jurnal, Registrul Cartea mare, Registrul inventar, documente de evidenţă contabilă, registrul de casă, jurnal de vânzări, jurnal de cumpărări.

Durata medie de parcurgere a unităţii de învăţare este de 2 ore.

14.2. Obiectivele şi competenţele unităţii de învăţare



- însuşirea tipurilor de documente de evidenţă contabilă;
- cunoaşterea conţinutului şi structurii registrelor contabile de bază, a celor auxiliare şi a documentelor de evidenţă contabilă;
- cunoaşterea circuitului documentelor financiar-contabile, a modului de reconstituire, de clasare şi arhivare a lor;

14.3. Conţinutul unităţii de învăţare

14.3.1. Registre contabile de bază

Care sunt registrele de contabilitate?

„Registrele de contabilitate obligatorii sunt: registrul jurnal, registrul inventar şi registrul Cartea mare. Registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanţă cu destinaţia acestora şi se prezintă în mod ordonat, şi astfel completate încât să permită, în orice moment, identificarea şi controlul operaţiunilor contabile efectuate."[30]

14.3.1.1. Registrul jurnal

Consideraţii generale privind Registrul jurnal

Registrul-jurnal este utilizat pentru consemnarea în ordine cronologică a articolelor contabile cuprinse în notele de contabilitate, constituind probă în litigii. Acest registru este numerotat în ordine crescătoare, şnuruit, parafat şi înregistrat la organul fiscal teritorial. Se completează fără ştersături sau spaţii libere.

De informaţii cuprinde Registrul jurnal?

În condiţiile informatizării registrul jurnal se generează automat de sistemul de calcul şi cuprinde informaţii ca: numărul notei de contabilitate, data înregistrării în contabilitate a operaţiunii patrimoniale, documentul care a stat la baza înregistrării (tipul, numărul, data documentului), explicaţia detaliată a operaţiunii, conturile debitoare, conturile creditoare, repartitorii debitori, repartitorii creditori, moneda, suma, cursul valutar, suma în lei, persoana care a consemnat operaţiunea în contabilitate.

Tipuri de operaţiuni pe care este indicat a se organiza Registrul jurnal

Registrul jurnal general este indicat a se organiza pe tipuri

[30] A se vedea *Legea contabilităţii* nr. 82/24.12.1991, republicată în Monitorul Oficial al României Partea I, nr. 454 din 18/06/2008, art. 20 şi 21

de operaţiuni omogene, care au un criteriu comun de numerotare, şi anume:

- *operaţiuni de încasări şi plăţi fără numerar*
- *operaţiuni de încasări şi plăţi cu numerar*
- *operaţiuni de vânzări de bunuri şi servicii*
- *operaţiuni privind intrările, ieşirile şi transferurile de stocuri*
- *operaţiuni privind intrările, ieşirile, transferurile şi amortizarea imobilizărilor corporale şi necorporale*
- *operaţiuni privind decontarea avansurilor de trezorerie*
- *operaţiuni privind salariile*
- *operaţiuni diverse.*

Figura 14.1. Registrul jurnal – model informatizat

NOTA DE CONTABILITATE		DOCUMENTUL			EXPLICAȚIA OPERAȚIUNII	CONTURI		REPARTITORI		SUMA ÎN MONEDA OPERAȚIUNII	SUMA ÎN LEI
Număr	Data	Tip	Număr	Data		Debit	Credit	Debit	Credit		
B001 : Operațiuni de încasări și plăți fără numerar											
…….	…..	…….	…….	…..	…………	…….	……	……	……	………………	………………
…….	…..	…….	…….	…..	…………	…….	……	……	……	………………	………………
…….	…..	…….	…….	…..	…………	…….	……	……	……	………………	………………
Total operațiune B001 :										………………	………………
D001 : Operațiuni de achiziții de stocuri											
…….	…..	…….	…….	…..	…………	…….	……	……	……	………………	………………
…….	…..	…….	…….	…..	…………	…….	……	……	……	………………	………………
…….	…..	…….	…….	…..	…………	…….	……	……	……	………………	………………
Total operațiune D001 :										………………	………………
TOTAL GENERAL:										………………	………………

Cine semnează Registrul jurnal?

Registrul jurnal va conţine subtotaluri pe tipuri de operaţiuni şi un total general. Registrele jurnal intermediare care vor conţine numai un anumit tip de operaţiuni vor fi semnate de către conducătorul compartimentului financiar-contabil şi persoana responsabilă de aplicaţia informatică care a consemnat articolele contabile generate din datele primare

Registrul jurnal de semnează de conducătorul compartimentului

financiar-contabil şi conducătorul unităţii patrimoniale.

Dacă pentru consemnarea articolelor contabile se utilizează un singur registru-jurnal, forma de contabilitate se numeşte *formă înregistrare contabilă cu jurnal unic*, iar dacă se utilizează mai multe registre jurnal auxiliare (jurnal pentru cumpărări, jurnal pentru vânzări, jurnal pentru operaţiuni de bancă, etc.) se numeşte *formă de înregistrare contabilă cu jurnale multiple.*

14.3.1.2. Registrul Cartea mare

Ce cuprinde Registrul Cartea mare?

Registrul Cartea mare asigură realizarea înregistrării sistematice cu ajutorul contului a operaţiunilor înscrise în Registrul jurnal. Acest registru conţine fişele conturilor funcţie de forma de înregistrare contabilă utilizată : forma pe jurnale, forma maestru-şah sau forma informatizată.

Formele de înregistrare contabilă, denumite în unele lucrări forme de contabilitate, s-au definit funcţie tehnica de consemnare, prelucrare, stocare şi sintetizare a datelor şi informaţiilor financiar-contabile.

Modele de fişe sau jurnale ale contului

Funcţie de forma de înregistrare contabilă, în decursul anilor s-au conturat mai multe modele de fişe sau jurnale ale contului, dintre care cele mai utilizate sunt :

- modelul jurnalelor care stau la baza formei de contabilitate „pe jurnale”
- modelul fişelor şah care stau la baza formei de contabilitate „maestru-şah”
- modelul fişelor ”T” care stau la baza formei de contabilitate „informatizată”.

Forma de contabilitate pe jurnale

Forma de contabilitate pe jurnale are la bază jurnalele deschise pentru creditul fiecărui cont şi jurnale centralizatoare deschise pentru fiecare cont în care s-au consemnat operaţiuni.

Jurnalele deschise pentru creditul contului cuprind :

- ✓ jurnal privind operaţiile de casă şi bancă
- ✓ jurnal privind decontările cu furnizorii
- ✓ jurnal privind încasarea-achitarea facturilor
- ✓ jurnal privind consumurile şi alte ieşiri de stocuri
- ✓ jurnal privind mişcarea stocurilor
- ✓ jurnal privind vânzarea produselor şi alte ieşiri
- ✓ jurnal privind vânzarea mărfurilor şi alte ieşiri
- ✓ jurnal privind salariile şi contribuţiile la asigurările sociale
- ✓ jurnal privind repartizarea şi decontarea cheltuielilor de producţie
- ✓ jurnal privind operaţiile diverse

Figura 14.2. Jurnalul pentru operaţiuni diverse utilizat în forma de contabilitate pe jurnale

Nr. rând	Contul……………….				
	Data operației	Document (tip și număr)	Explicația operațiunii	Cont corespondent debitor	Sume/rulaj creditor
1.					
2.					
3.					
……					
Total :					

Gruparea sumelor pe conturi corespondente debitoare						
Cont 1	Cont 2	Cont 3	Cont …	Cont …	Cont j	Cont n
Total cont 1	Total cont 2	Total cont 3	Total cont ….	Total cont ….	Total cont j	Total cont n

Jurnalele centralizatoare ale conturilor

Pe baza jurnalelor deschise pentru creditului fiecărui cont la finele fiecărei luni se completează jurnalele centralizatoare ale conturilor (figura 14.3.) care se constituie în Registrul Cartea mare. În jurnalele centralizatoare, rulajul creditor al contului se reportează din jurnalul deschis pentru creditul contului respectiv, într-o singură sumă, fără a se detalia pe conturi corespondente. Sumele cu care s-a debitat contul se preiau din diversele jurnale şi se înscriu pe conturi

corespondente, prin însumare obţinându-se rulajul debitor. Prin compararea rulajelor debitoare şi creditoare, ţinând seama de soldul la începutul anului se stabilesc soldurile finale la sfârşitul perioadei de gestiune.

Figura 14.3. Jurnalul centralizator în forma de contabilitate pe jurnale

Contul …………							
Perioada	Conturi corespondente creditoare			Rulaje		Solduri	
				Debitoare	Creditoare		
	Cont…… Jurnal….	Cont…… Jurnal….	Cont…… Jurnal….	Sold la 1 ianuarie ….. ………………………		Debitoare	Creditoare
Ianuarie							
Februarie							
…………							
Total	………..	……….	……….	……….	……….	………	………..

Avantajul formei de înregistrare pe jurnale

Avantajul formei de înregistrare contabilă pe jurnale îl constituie faptul că prin intermediul jurnalelor auxiliare deschise se oferă informaţii detaliate privind operaţiunea consemnată, dar dezavantajul prelucrării succesive pe baza a două jurnale pentru obţinerea rulajelor şi soldurilor contului au condus la utilizarea acestei forme pe scară din ce în ce mai redusă.

Tehnica de prelucrare şi gestiune a datelor în cazul formei de contabilitate „pe jurnale" este redată în figura 14.4.

Forma de înregistrare contabilă „maestru-şah"

Forma de înregistrare contabilă „maestru-şah" are la bază sistemul fişelor bilaterale (figura 14.5.) deschise separat pentru debitul şi pentru creditul contului.

Prin compararea fişelor deschise pentru debitul contului cu fişele deschise pentru creditul contului se stabilesc rulajele, totalul sumelor şi soldurile finale care se transpun în balanţa de verificare.

Tehnica de prelucrare şi gestiune a datelor în cazul formei de înregistrare contabilă „maestru-şah" este redată în figura 14.7.

Forma de înregistrare contabilă informatizată

Forma de înregistrare contabilă informatizată se distinge faţă de formele de înregistrare din cadrul sistemului de contabilitate manuală prin faptul că prelucrarea informaţiei contabile nu mai impune utilizarea Registrului Cartea mare pentru a construi balanţa de verificare a conturilor. Pentru informarea asupra legăturilor dintre elementele patrimoniale şi asupra fluxurilor care au condus la creşteri şi diminuări ale acestora se utilizează fişele de cont de tip „T" care formează Registrul Cartea mare. (figura 14.6).

Figura 14.4. Prelucrarea şi gestiunea datelor în forma de contabilitate "pe jurnale"

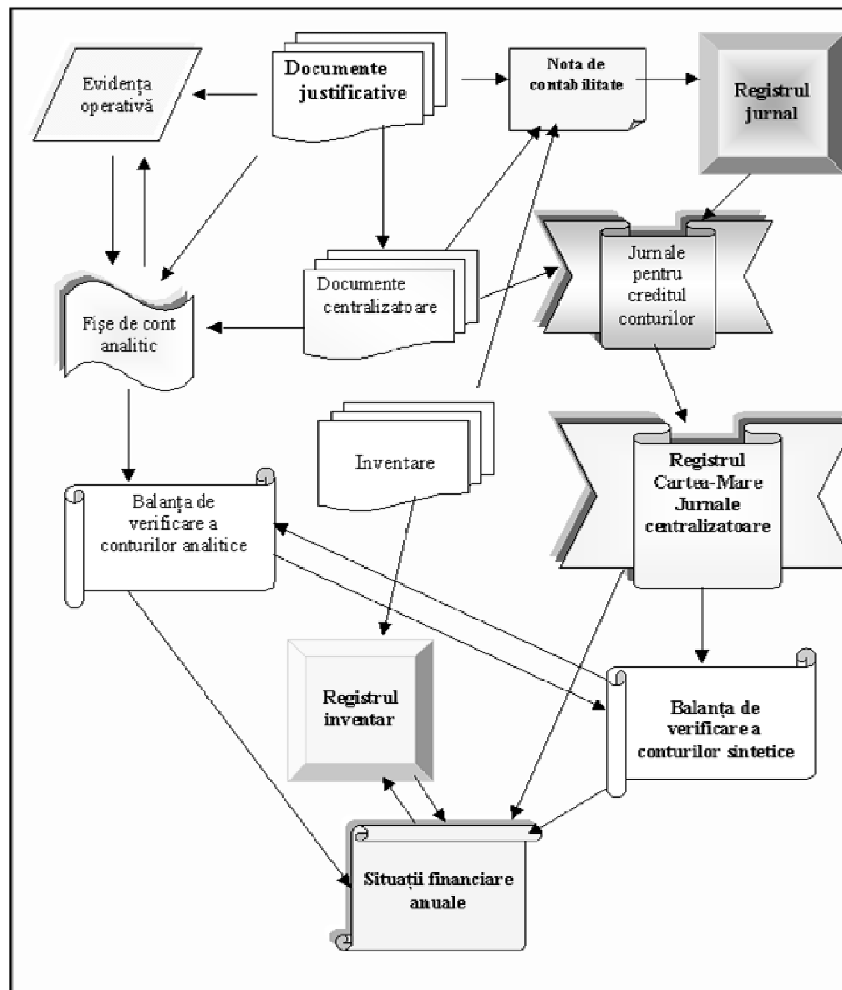


Figura 14.5. Fişa şah a contului utilizată în forma de înregistrare contabilă „maestru-şah”

Denumirea contului ……………………………… Sold la 1 ianuarie ……………………………							**Simbol cont**	**Debit**	**Pagina**
								Credit	
Nr. din registrul jurnal	**Data**	**Suma**	**Conturi corespondente**						
			Cont 1	**Cont 2**	**Cont 3**	**Cont …**	**Cont …**	**Cont j**	**Cont …**
Total									

Figura 14.6. Fişa “T” a contului utilizată în forma de înregistrare contabilă „informatizată”

Simbolul contului corespondent	**Sume curente**		**Sume cumulate**	
	Debitoare	**Creditoare**	**Debitoare**	**Creditoare**
Rulaje				
Sold iniţial				
Total sume				
Sold final				

Acest tip de fişă se poate realiza în patru variante, şi anume :

◊ fişa contului sintetic cu conturi corespondente sintetice
◊ fişa contului sintetic cu conturi corespondente analitice
◊ fişa contului analitic cu conturi corespondente sintetice
◊ fişa contului analitic cu conturi corespondente analitice.

Tehnica de prelucrare şi gestiune a datelor în cazul formei de înregistrare contabilă „informatizată” este redată în figura 14.8.

Figura 14.7. Prelucrarea şi gestiunea datelor în forma de înregistrare contabilă "maestru-şah"

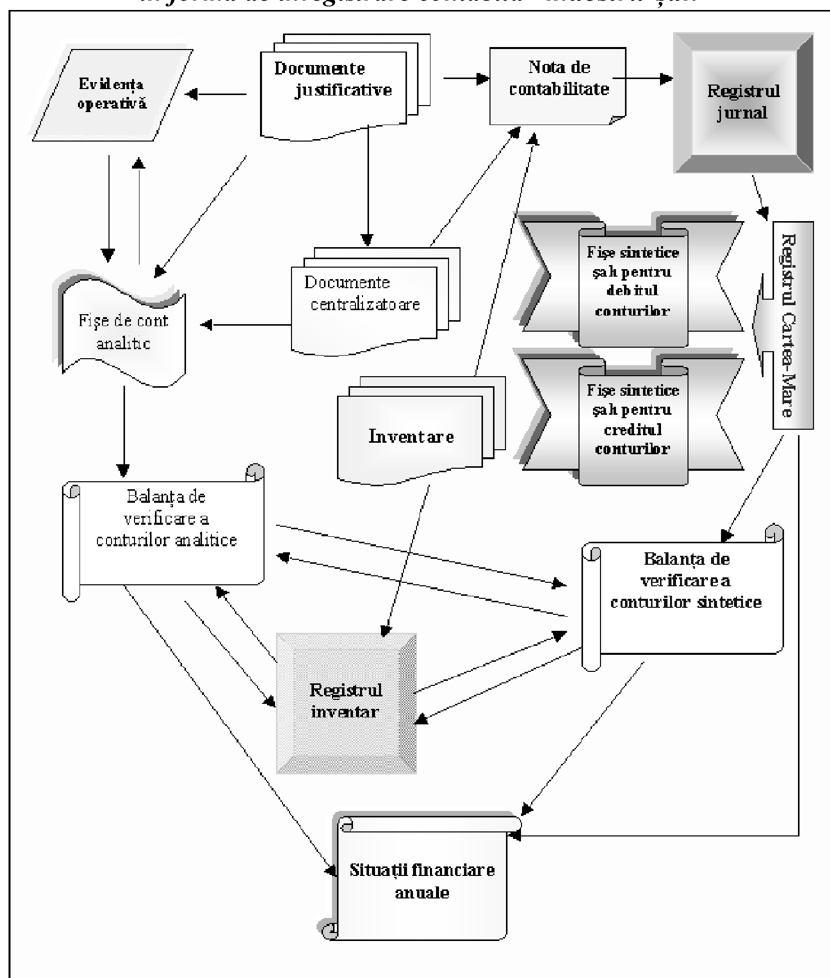
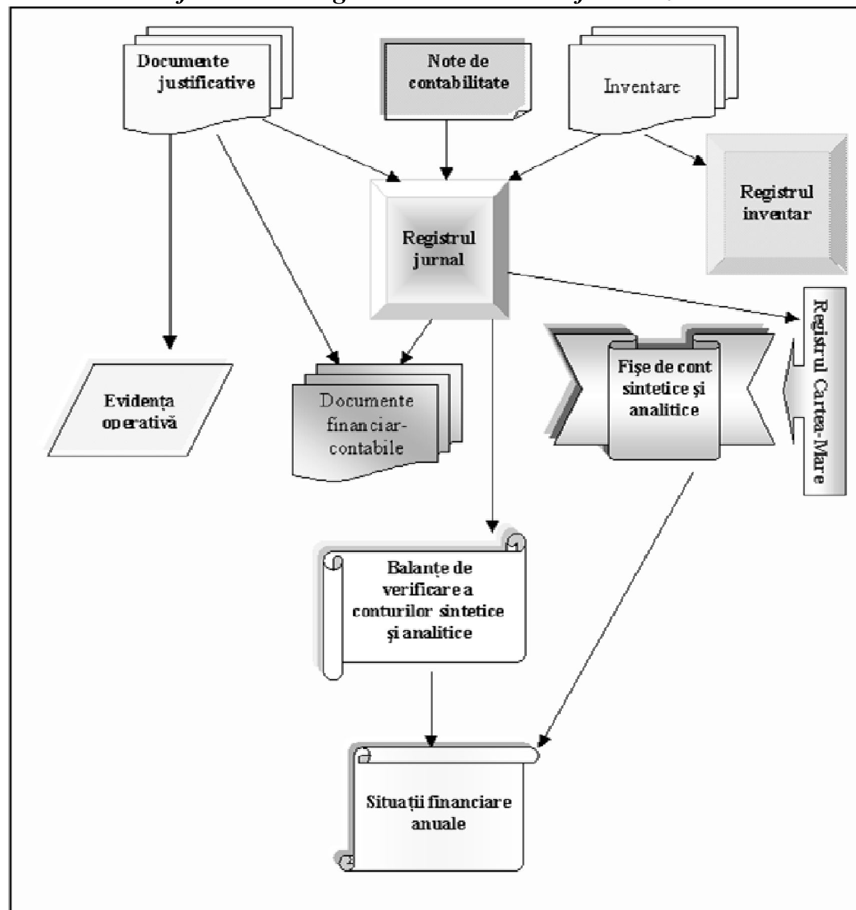


Figura 14.8. Prelucrarea şi gestiunea datelor în forma de înregistrare contabilă "informatizată"



14.3.1.3. Registrul inventar

Registrul inventar are rolul de a asigura înregistrarea grupată a tuturor elementelor patrimoniale inventariate. La finele fiecărui exerciţiu financiar în acest registru se înscriu, în formă recapitulativă, elementele

patrimoniale după natura lor conform datelor înscrise în balanţa de verificare analitică. Înregistrările în acest registru se efectuează pe baza datelor cuprinse în listele şi procesele-verbale de inventariere, anual la închiderea exerciţiului financiar, cu ocazia divizării, fuziunii sau a lichidării unităţii patrimoniale.

În cazul efectuării inventarierii pe parcursul exerciţiului financiar, în Registrul inventar se înregistrează soldurile existente la data inventarierii la care se adaugă intrările şi se scad ieşirile de la data inventarierii până la data închiderii exerciţiului.

Figura 14.9. Model privind registrul inventar

Nr. crt.	**Recapitulația elementelor inventariate**	**Valoarea contabilă**	**Valoarea de inventar**	**Diferenţe din evaluare (de înregistrat)**	
				Valoarea	**Cauze diferenţe**

14.3.2. Registre contabile auxiliare şi documente de evidenţă contabilă

Pe lângă registrele contabile de bază pentru realizarea contabilităţii şi pentru informarea asupra tranzacţiilor, evenimentelor şi obiectelor se utilizează registrele auxiliare şi documentele de evidenţă contabilă.

Registre auxiliare

Registrele auxiliare sunt întocmite cu scopul de a furniza date şi informaţii referitoare la anumite tranzacţii (încasările şi plăţile, cumpărările, vânzările, etc.) sau a anumitor grupe de obiecte (imobilizări corporale şi necorporale, stocuri, etc.)

Principalele registre contabile auxiliare utilizate sunt prezentate în

continuare.

Registrul de casă

Registrul de casă (figura 14.10.) utilizat pentru înregistrarea încasărilor şi plăţilor în numerar efectuate prin casieria unităţii patrimoniale cu stabilirea zilnică a rulajelor şi soldului. Se întocmeşte registru de casă pentru fiecare casierie în parte şi un registru de casă centralizator pe unitate. Acest document se întocmeşte separat pentru operaţiunile în lei şi operaţiunile în devize

Figura 14.10. Model privind registrul de casă utilizat în mediile computerizate

Cont casa :				**Casieria :**			
Document			Explicaţia operaţiunii	Moneda	Încasări	Plăţi	Cont corespondent
Tip	Număr	Data					
Sold ziua precedentă :							
....	....	....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....	....	....
Total ziua							Sold :...........
....	....	....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....	....	....
Total ziua							Sold :...........
....	....	....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....	....	....
Rulaje lunare : **Total sume lunare :** **Sold final :**					**.............** **.............** **.............**	**.............** **.............**	

Registrul de bancă

Registrul de bancă (figura 14.11.) utilizat pentru consemnarea încasărilor şi plăţilor fără numerar efectuate prin băncile la care unitatea patrimonială îşi are deschise conturile de disponibilităţi, cu stabilirea zilnică a rulajelor şi soldului. Se întocmeşte registru de bancă pentru fiecare bancă în parte şi un registru de bancă centralizator pe unitate.

Figura 14.11. Model privind registrul de bancă utilizat în mediile computerizate

Cont bancă :				**Banca :**			
Document			**Explicaţia operaţiunii**	**Moneda ....**	**Încasări**	**Plăţi**	**Cont corespondent**
Tip	**Număr**	**Data**					
Sold ziua precedentă :							
....	....	....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....	....	....
Total ziua							Sold :...........
....	....	....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....	....	....
Total ziua							Sold :...........
....	....	....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....	....	....
Rulaje lunare : **Total sume lunare :** **Sold final :**					**.............** **.............** **.............**	**.............** **.............**	

Jurnalul de cumpărări

Jurnalul de cumpărări utilizat pentru consemnarea cumpărărilor de bunuri şi servicii, constituind totodată document de stabilire lunară a taxei pe valoarea adăugată deductibilă.

Jurnalul de vânzări

Jurnalul de vânzări utilizat pentru consemnarea vânzărilor de bunuri şi servicii, constituind totodată document de stabilire lunară a taxei pe valoarea adăugată colectată.

Registrul stocurilor

Registrul stocurilor utilizat pentru evidenţa stocurilor existente la finele fiecărei luni.

Registrul numerelor de inventar

Registrul numerelor de inventar sau registrul mijloacelor fixe utilizat pentru evidenţa imobilizărilor corporale. Acest registru se poate adapta corespunzător şi pentru evidenţa imobilizărilor necorporale.

Registrul de inventar privind investiţiile, dotările şi alte utilităţi

Registrul de inventar privind investiţiile, dotările şi alte utilităţi utilizat pentru stabilirea cheltuielilor cu investiţiile, dotările şi alte utilităţi, precum şi a valorilor de ieşire a acestora .

Documente de evidenţă contabilă

Documentele de evidenţă contabilă au menirea de a reflecta existenţa, starea şi mişcarea unui anumit element patrimonial sau extrapatrimonial şi se concretizează în borderouri, liste, fişe, situaţii, centralizatoare, declaraţii, etc. În condiţiile utilizării sistemelor computerizate de prelucrare şi gestiune a datelor financiar-contabile se pot genera o multitudine de documente de evidenţă contabilă, dintre care se pot aminti :

Fişa contului pe înregistrări

Fişa contului pe înregistrări (figura 14.12.) generată pe baza datelor din registrul jurnal şi utilizată pentru individualizarea operaţiunilor consemnate cu ajutorul unui cont într-o anumită perioadă de timp. Acest document ajută la identificarea şi controlul operaţiunilor patrimoniale efectuate

Figura 14.12. Model privind fişa contului pe înregistrări utilizată în mediile computerizate

Fişa contului pe înregistrări pe perioada........ Cont :.................

Nota de contabilitate		Documentul			Explicaţia operaţiunii	Corespondenţa		Sume		Sold
Număr	Data	Tip/ imagine	Număr	Data		Cont	Repar -titor	Debitoare	Creditoare	
Sold la începutul perioadei :								x	x	
....	.....	....	....	....	....	....	......	....	....	....
....	.....	....	....	....	....	....	......	....	....	....
....	.....	....	....	....	....	....	......	....	....	....
TOTAL :								....	....	....

Balanţa analitică a stocurilor

Balanţa analitică a stocurilor utilizată pentru evidenţa centralizată a stocurilor cuprinzând existenţele, intrările şi ieşirile de stocuri pe elemente şi grupe de stocuri

Centralizatorul stocurilor pe conturi şi gestiuni

Centralizatorul stocurilor pe conturi şi gestiuni utilizat pentru evidenţa valorică a

existenţelor şi mişcărilor de stocuri pe gestiuni şi conturi

Fişa de magazie pentru stocuri

Fişa de magazie pentru stocuri (figura 14.13.) utilizată pentru evidenţa existenţelor, intrărilor şi ieşirilor de stocuri pe fiecare element de stoc în parte.

Figura 14.13. Model privind fişa de magazie pentru stocuri utilizată în mediile computerizate

Unitatea…………….			FIŞĂ DE MAGAZIE						Pagina…….		
Magazia…………….			CODUL					Moneda …………	Unitatea de măsură …………		
Denumirea elementului de stoc, sortiment, calitate, marcă, profil, dimensiune						Preţul de intrare			Stoc		
						Minim ……..		Maxim ………	Normal ………	De siguranţă ………..	
Document			Intrări			Ieşiri			Stoc		
Tip	Număr	Data	Cantitate	Preţ	Valoare	Cantitate	Preţ	Valoare	Cantitate	Preţ	Valoare
….	……..	……	…..						……	………	………..
….	……..	……	…..						……	………	………..
Subtotal lunar :											
….	……..	……	…….						……	………	………..
….	……..	……	…….						……	………	………..
Subtotal lunar :											
TOTAL :											

Fişa de magazie a formularelor cu regim special

Fişa de magazie a formularelor cu regim special utilizată pentru evidenţa existenţelor, intrărilor şi ieşirilor de formulare cu regim special (facturi, chitanţe, etc.).

Fişa mijlocului fix

Fişa mijlocului fix utilizată pentru evidenţa analitică a fiecărui mijloc fix în parte.

Situaţia privind avansurile de trezorerie

Situaţia privind avansurile de trezorerie este utilizată pentru evidenţierea acordării şi decontării avansurilor de trezorerie.

Fişa de evidenţă a salariilor

Fişa de evidenţă a salariilor utilizată pentru evidenţa anuală a salariilor, întocmindu-se pentru fiecare salariat în parte

Fişe fiscale pentru veniturile din salarii

Fişe fiscale pentru veniturile din salarii utilizate pentru evidenţa veniturilor din salarii impozabile. Fişele fiscale sunt de două tipuri : „Fişe fiscale FF1" pentru veniturile din salarii realizate la funcţia de bază şi „Fişe fiscale FF2" pentru veniturile din salarii altele decât cele de la funcţia de bază.

Declaraţii privind impozitele, taxele şi alte contribuţii

Declaraţii privind impozitele, taxele şi alte contribuţii utilizate pentru raportarea impozitelor, taxelor şi altor contribuţii către organele statului, cum ar fi : *Decontul privind taxa pe valoarea adăugată* , *Declaraţia privind impozitul pe profit*, *Declaraţia privind obligaţiile de plată la bugetul de stat*, etc.

Alte documente

Alte documente de evidenţă şi raportare contabilă necesare pentru asigurarea unei informări complete şi corecte, care se pot realiza cu uşurinţă în condiţiile utilizării unor aplicaţii informatice financiar-contabile performante.

14.3.3. Circulaţia şi gestiunea documentelor financiar-contabile

Ce înţelegem prin circulaţia documentelor?

Prin circulaţia documentelor se înţelege transmiterea succesivă a acestora de la un compartiment la altul pentru asigurarea fluxului infomaţional de la intrarea acestora în unitatea patrimonială şi până la arhivare.

Condiţii esenţiale pentru o circulaţie optimă a documentelor

Pentru a se asigura o circulaţie optimă a documentelor trebuie să se respecte următoarele condiţii :

- ✓ documentele să nu staţioneze un timp îndelungat la compartimentele intermediare

- mişcarea documentelor să urmeze drumul cel mai scurt şi să fie eficientă pentru prelucrarea datelor şi pentru a evita dublul circuit şi redundanţa datelor
- să se asigure continuitate în mişcarea documentelor până la arhivare.

Documentele provenite din exteriorul unităţii patrimoniale se preiau prin intermediul ***Registrului de intrări*** pe baza căruia li se atribuie un număr de intrare şi se predau sub semnătură persoanelor desemnate din cadrul compartimentelor pentru informare, prelucrare şi arhivare.

Predarea-primirea documentelor între compartimente se face pe baza ***borderoului de predare-primire a documentelor*** încheiat între persoanele desemnate în acest sens, înregistrarea acestor borderouri fiind făcută prin intermediul ***Registrului de intrare-ieşire al compartimentului.***

Documentele care ies din unitate se înregistrează în ***Registrul de ieşiri*** în care li se atribuie un număr de ieşire şi se specifică modalitatea de ieşire şi data ieşirii: pe bază de semnătură a primitorului, expediat prin poştă, etc.

Ce cuprind graficele de circulaţie a documentelor?

Organizarea circulaţiei documentelor se face pe baza graficelor de circulaţie care se întocmesc de conducătorul compartimentului financiar-contabil, şi cuprind:

- denumirea documentelor şi scopul întocmirii acestora
- emitentul documentului : compartimentul şi persoanele responsabile
- data întocmirii şi termenul stabilit pentru predarea documentelor
- numărul de exemplare şi destinatarii documentului în ordinea cronologică : compartimente şi persoane
- scopul pentru care se primeşte documentul
- data şi timpii de staţionare în cadrul compartimentelor intermediare
- compartimentul şi persoanele responsabile cu arhivarea documentului.

Clasificarea graficelor de circulaţie a documentelor?

Graficele de circulaţie a

documentelor se pot clasifica după următoarele criterii :

- *după sfera de cuprindere şi conţinutul lor*:
  - ∆ *grafice individuale* care cuprind circuitul documentelor funcţie de operaţiunile şi lucrările efectuate de către un singur salariat
  - ∆ *grafice pe compartimente sau de structură* care cuprind circuitul documentelor funcţie de operaţiunile şi lucrările efectuate de un compartiment
  - ∆ *grafice generale sau sintetice* care cuprind sinteza graficelor pe compartimente şi a graficelor individuale necuprinse în graficele pe compartimente
- *după modul de prezentare* graficele de circulaţie pot fi :
  - ∆ *grafice sub formă de text*
  - ∆ *grafice sub formă de scheme*.

14.3.4. Reconstituirea documentelor sustrase, distruse sau pierdute

Ca urmare a unor factori neprevăzuţi documentele contabile pot fi pierdute, sustrase sau distruse. În aceste situaţii este necesară reconstituirea acestor documente în maximum 30 de zile de la constatarea lipsei. Operaţiunea de reconstituire se face pe baza unui *dosar de reconstituire* întocmit pentru fiecare caz în parte, dosar care va conţine următoarele acte justificative:

- ***sesizarea scrisă*** a persoanei care a constatat lipsa documentului, în care se vor preciza împrejurările constatării, data constatării şi elemente indicative privind dispariţia documentului. Sesizarea va fi adresată şefului compartimentului financiar-contabilitate, care are obligaţia de a informa conducerea unităţii. În cazul în care lipsa documentului are la bază o infracţiune conducerea unităţii patrimoniale va sesiza organele de cercetare penală
- ***procesul-verbal de constatare*** care se întocmeşte de conducătorul unităţii patrimoniale şi conducătorul compartimentului

financiar-contabilitate în termen de 3 zile de la data sesizării lipsei documentului. Procesul-verbal de constatare va cuprinde :

- datele de identificare a documentului
- locul de păstrare al documentului
- numele şi prenumele salariatului responsabil cu păstrarea documentului
- data şi împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului
- semnăturile conducătorului unităţii patrimoniale, şefului compartimentului financiar-contabil, salariatului responsabil cu păstrarea documentului şi şefului acestuia

- ***declaraţia scrisă a salariatului*** însărcinat cu păstrarea documentului privind împrejurările şi posibilităţile de dispariţie a documentului

- ***dovada sesizării*** organelor de urmărire penală, dacă este cazul sau ***dovada sancţionării*** salariatului vinovat
- ***dispoziţia scrisă*** a conducătorului unităţii şi a conducătorului compartimentului financiar-contabil privind reconstituirea documentului lipsă
- ***copie după actul reconstituit***.

Dacă dispariţia documentului se datorează conducătorului unităţii patrimoniale, măsurile de acţiune şi sancţionare se iau de către Consiliul de Administraţie sau alt organ de conducere similar.

Modalităţi de reconstituire a documentelor

Modalităţile de reconstituire a documentelor diferă funcţie de tipul documentului, astfel:

a. documentele cu regim special de tipărire, înseriere şi numerotare, se declară nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, şi se reconstituie prin fotocopiere, fotocopia fiind semnată şi ştampilată de emitentul acesteia

b. documentele fără regim special fie se întocmesc din nou, fie se fotocopiază

c. documentele nenominale (bonuri, bilete de călătorie, etc.) nu se pot reconstitui, vinovaţii de sustragere, pierdere sau distrugere urmând să suporte pagubele produse, potrivit prevederilor legale.

Documentele care sunt emise de terţi se vor reconstitui la cererea scrisă a unităţii patrimoniale, în termen de maximum 10 zile lucrătoare de la data primirii cererii.

Toate documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu menţiunea "RECONSTITUIT"

Cheltuielile generate de lipsa documentului, precum şi cheltuielile cu reconstituirea documentelor cad în sarcina persoanei vinovate.

În cazul descoperirii ulterioare a documentului, se vor putea revizui sancţiunile aplicate persoanei vinovate, în condiţiile legii, iar documentul reconstituit se va anula în baza unui proces-verbal împreună cu care se va ataşa la dosarul de reconstituire.

Conducătorii unităţilor patrimoniale au obligaţia de a lua măsuri pentru întocmirea unui registru special privind reconstituirile şi de a păstra dosarul de reconstituire pe toată durata de arhivare a documentului reconstituit

14.3.5. Clasarea şi arhivarea documentelor financiar-contabile

Ce reprezintă clasarea documentelor?

Clasarea documentelor este operaţiunea de aranjare şi grupare a acestora într-o ordine strict determinată după criterii precise care să asigure identificarea rapidă şi păstrarea în bune condiţii a documentelor.

Criterii de clasare a documentelor

Criteriile de clasare a documentelor pot fi :

- *criteriul cronologic* care presupune aranjarea documentelor în ordinea datei de întocmire

- *criteriul tipului de document* care presupune aranjarea documentelor pe tipuri de documente
- *criteriul geografic* care presupune aranjarea documentelor după ţara, judeţul şi localitatea la care se referă
- *criteriul obiectului* sau *criteriul grupelor de operaţii* care presupune aranjarea documentelor pe categorii de operaţiuni: documente privind stocurile, imobilizările corporale, etc.
- *criterii mixte*, cum ar fi :
  - pe tipuri de documente şi cronologic
  - pe grupe de operaţiuni şi cronologic (criteriul cel mai utilizat în practica financiar-contabilă)
  - pe grupe de operaţiuni, tipuri de documente şi cronologic, etc..

Clasarea datelor culese, prelucrate şi gestionate în mediile computerizate se realizează pe aplicaţii informatice financiar-contabile (exemplu : aplicaţia informatică privind stocurile, aplicaţia informatică privind salariile, aplicaţia informatică privind contabilitatea financiară, etc.,), cronologic pe exerciţii încheiate, iar în cadrul acestora pe tipuri de fişiere: baze de date, fişiere program şi fişiere de rapoarte sau situaţii.

Ce reprezintă arhivarea documentelor?

Arhivarea documentelor cuprinde depozitarea şi păstrarea acestora în condiţii de securitate şi integritate o anumită perioadă de timp prevăzută prin regulamentul intern de arhivare întocmit în baza legislaţiei privind arhivele naţionale.

În cadrul regulamentului intern de arhivare sunt prevăzute documentele utilizate de unitatea patrimonială şi perioadele de păstrare a acestora (exemplu: pentru documentele justificative, registrele de contabilitate şi balanţele de verificare o perioadă de 10 ani, iar pentru statele de salarii şi situaţiile financiare anuale contabile o perioadă de 50 de ani).

Păstrarea documentelor din anul în curs se face în *arhiva curentă* organizată în cadrul compartimentului financiar-contabil, iar păstrarea documentelor din anii precedenţi se face *în arhiva generală*.

În arhiva curentă documentele vor fi păstrate conform regulilor de

clasare stabilite de fiecare unitate patrimonială, fiind numerotate în ordinea cronologică şi legate în dosare. Fiecare dosar cu documente are un opis care obligatoriu va conţine denumirea (tipul) documentului, numărul şi data documentului, precum şi pagina la care se regăseşte acesta.

Predarea documentelor din arhiva curentă în arhiva generală se face pe baza unui *proces-verbal de predare-primire*.

Evidenţa documentelor în cadrul arhivei generale se realizează cu ajutorul *Registrului de evidenţă a documentelor din arhiva generală*. Consultarea documentelor din arhiva generală se face numai pe baza aprobării conducătorului unităţii patrimoniale, menţionându-se scopul consultării documentului. Fiecare dosar din arhiva generală care se solicită pentru consultare va conţine o *fişă privind consultările* în care se va menţiona data consultării, persoana care a consultat documentul, precum şi scopul consultării.

După expirarea termenului de păstrare în arhivă, pe baza listei de documente aprobate de reprezentanţa teritorială a arhivelor statului, documentele se predau la arhivele statului sau la topit dacă nu mai prezintă interes sau utilitate practică.

14.4. Îndrumător pentru autoverificare

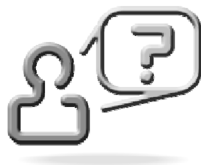


Rezumat:

- Registrele contabile de bază sunt: Registrul jurnal, Registrul Cartea mare şi Registrul inventar;
- Registrul jurnal consemnează în ordine cronologică articolele contabile cuprinse în notele de contabilitate, constituind probă în litigii;
- Registrul Cartea mare asigură realizarea înregistrării sistematice a operaţiunilor cuprinse în Regfistrul jurnal cu ajutorul fişelor conturilor;
- Registrul inventar are rolul de a asigura înregistrarea grupată a tuturor elementelor

patrimoniale inventariate la sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar;

- Registrele auxiliare sunt: registrul de casă, registrul de bancă, jurnalul de cumpărări, jurnalul de vânzări, registrul stocurilor, registrul numerelor de inventar sau registrul mijloacelor fixe, ş.a.;
- documentele de evidenţă contabilă reflectă existenţa, mişcarea şi starea unui element patrimonial sau extrapatrimonial;
- documentele de evidenţă contabilă cuprind: fişa contului pe înregistrări, balanţa analitică a stocurilor, centralizatorul stocurilor pe conturi şi gestiuni, fişa de magazie pentru stocuri, fişa de magazie a formularelor cu regim special, fişa mijlocului fix, situaţia privind avansurile de trezorerie, fişa de evidenţă a salariilor, fişe fiscale pentru veniturile din salarii, declaraţii privind impozitele, taxele şi alte contribuţii, alte documente;



Răspundeți la următoarele întrebări:

1. Ce reprezintă Registrul jurnal?
2. Ce consemnează Registrul Cartea mare?
3. Enumeraţi registrele contabile auxiliare.
4. Enumeraţi cel puţin 5 documente de evidenţă contabilă.
5. Predarea-primirea documentelor între diferite compartimente se face pe baza...

Bibliografie:

[1] Bernard Colasse, *Cele trei vârste ale contabilității*, articol publicat în Revista franceză de contabilitate, Septembrie-Octombrie 1988

[2] Bernard Colasse, *Contabilitate generală*, ediţia a 4-a, Editura Moldova, Iaşi, 1995

[3] International Accounting Standards Board, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară*, 2011,Partea A, Fundația IFRS, Londra

[4] Ioan Oprean şi colectiv, *Bazele contabilităţii agenţilor economici din România*, Ediţia a IV-a, Editura Intelcredo, Deva, 2001

[5] Luca Paciolo, *Tratat de contabilitate în partidă dublă*, traducere realizată de prof. dr. Dumitru Rusu şi prof. dr. Ştefan Ciucurescu, publicată în editura Junimea, Iaşi, 1981

[6] ***, Hotărârea guvernului nr. 568 privind modificarea *Normelor metodologice de aplicare a Legii 15/1994* din 03/07/2000, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 333 din 18/07/2000

[7] ***, *Hotărârea nr. 2139 din 30/11/2004*, pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 46 din 13/01/2005

[8] ***, Legea 15/24.03.1994, republicată, *privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale*, art. 6, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 242/31.05.1999

[9] ****, Legea contabilităţii* nr. 82/24.12.1991, republicată în Monitorul Oficial al României Partea I, nr. 454 din 18/06/2008

[10] ****, Normele metodologice de aplicare a Legii 15/1994,* publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 4/08.01.1998

[11] ****, Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.239/2011 pentru aprobarea Sistemului simplificat de contabilitate*, publicat în Monitorul Oficial al României Partea I, nr.522bis din 22 iulie 2011

[12] ***, *Ordinul Ministrului Finanţelor Publice nr. 3.055/ 2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766 bis din 10.11.2009